

**Möglichkeiten eines Betriebsvergleiches
im Reisebürogewerbe**

Erich Moneta

Möglichkeiten eines Betriebsvergleiches

im Reisebürogewerbe

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von

Erich M o n e t a

Diplom-Kaufmann

München 1957

Referent: Prof. Dr. Dr. h.c. Karl RÖhle
Tag der mündlichen Prüfung: 19. 12. 1957

Inhaltsverzeichnis

Vorwort

Erster Teil

Seite:

Grundfragen zum Betriebsvergleich im Reisebürogewerbe

I. Begriff und Aufgaben des Betriebsvergleiches	8
1. Wesen und Begriff des Betriebsvergleiches	8
2. Begriffsabgrenzung	10
a) Unternehmungsvergleich - Betriebsvergleich	10
b) Ein- bzw. innerbetrieblicher und zwischenbetrieblicher Vergleich	13
3. Bedeutung und allgemeine Aufgaben des Betriebsvergleiches	16
II. Analyse des Vergleichsobjektes	19
1. Allgemeine Aufgaben und Begriff des Reisebüros	20
2. Leistungen und Arten des Reisebüros	22
a) Die Vermittlung von Leistungen der Verkehrs- und Hotelbetriebe	25
b) Die Veranstaltung von Pauschalreisen	30
ba) Gesellschaftsreisen	31
bb) Einzel-Pauschalreisen	32
c) Nebenleistungen	33
ca) Der Geldwechsel	33
cb) Vermittlung von Kreditbriefen und Schecks	33
cc) Vermittlung von Versicherungspolicen	33
cd) Die Visabesorgung	34
d) Betriebsfremde Leistungen	34
3. Besonderheiten der Leistungserstellung im Reisebüro	35

Zweiter Teil

Störungsfaktoren der Vergleichbarkeit im Reisebürogewerbe

I. Grundsätzliches zur Vergleichbarkeit	42
---	----

II. Störungsfaktoren der Vergleichbarkeit und die sich daraus ergebenden Gesichtspunkte für die Bildung von Vergleichsgruppen	45
1. Die Betriebsgröße	45
2. Die Unternehmungsform	48
3. Der Standort	49
4. Das Alter der Unternehmung	52
5. Das Tätigkeitsprogramm	52
6. Der Beschäftigungsgrad	57
III. Voraussetzungen der Vergleichbarkeit des betrieblichen Zahlenmaterials	63
1. Formelle Voraussetzungen	65
2. Materielle Voraussetzungen	71
D r i t t e r T e i l	
Der Vergleich des betrieblichen Zahlenmaterials	74
I. Der Vergleich der Vermögens- und Kapitalstruktur (Bilanzvergleich)	76
1. Die Eignung der Bilanz für den Betriebsvergleich	77
a) Hauptanforderungen an die Bilanz	78
b) Bereinigung und Ergänzung der Bilanzziffern	82
c) Gruppierung der Bilanzpositionen	84
2. Ermittlung bilanzieller Verhältniszahlen	88
a) Der Vermögensaufbau	89
b) Die Finanzierung	89
c) Die Liquidität	91
d) Der Kapitalumschlag	93
e) Die Rentabilität	94
II. Der Aufwands- bzw. Kosten- und Erlösvergleich	95
1. Die Eignung der Gewinn- und Verlustrechnung für den Aufwands- und Erlösvergleich	100

2. Die Vergleichbarkeit der Aufwandsarten	103
a) Die Vergleichbarkeit der Personalaufwände	103
b) Die Vergleichbarkeit der Raumaufwände	104
c) Die Vergleichbarkeit der Sachaufwände	106
d) Die Vergleichbarkeit der Kapitalaufwände	106
e) Die Vergleichbarkeit der Werbeaufwände	108
f) Die Vergleichbarkeit der Steuern, Abgaben und Versicherungen	108
g) Die Vergleichbarkeit außerordentlicher und betriebsfremder Aufwände	109
3. Der Aufwandsvergleich	111
a) Die Wahl der Bezugsgröße	112
b) Die Ermittlung von Verhältniszahlen	113
4. Der Erlösvergleich	120
a) Die Vergleichbarkeit des Erlöses	120
b) Der Vergleich der Erlösstruktur	124
c) Der Vergleich der Bruttogewinne	126
III. Der Ergebnisvergleich (Wirtschaftlichkeitsvergleich)	127
IV. Der Vergleich statistischer Betriebszahlen	133
V. Bedeutung und Voraussetzungen eines Kennzahlen- vergleiches	135
S c h l u ß w o r t	138
L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s	141

Digitized by the Internet Archive
in 2026

V o r w o r t

Der Vergleichsgedanke an sich ist nicht neu. In vielen anderen Branchen ist er Allgemeingut einer rationellen Betriebsführung geworden. Im Reisebürogewerbe steht man diesem Instrument des Rechnungswesens noch fremd gegenüber. Wer heute den Reisebürounternehmern Vergleichsgedanken vorträgt, stößt bei den meisten entweder auf Unverständlichkeit oder strikte Ablehnung. Sie dulden keinen Einblick in ihr Betriebsgeschehen und keine Kritik. Im Zeitpunkt einer solchen Haltung der meisten Reisebüroinhaber ist diese Arbeit entstanden, aber im Bewußtsein der Notwendigkeit und Dringlichkeit einer solchen Methode für eine moderne Betriebsführung. Der Verfasser dieser Arbeit ist sich dessen bewußt, daß einmal auch die Reisebürobetriebe aus ihrer Anonymität heraustreten und das Für- und Miteinander annehmen müssen. Eine moderne Betriebsführung kennt keine Geheimnisse, es sei denn, sie verspürt eine Schwäche, die aber nicht dadurch zu beheben ist, daß man sich abschirmt gegen Mittel, die eine solche Schwäche aufzeigen können.

Die vorliegende Arbeit soll einen Einblick in das Wesen und die Möglichkeiten des Betriebsvergleiches im Reisebürogewerbe vermitteln. Da in diesem Gewerbe noch keine Betriebsvergleiche durchgeführt wurden, müssen zunächst die Erfahrungen aus der Vergleichstätigkeit in anderen Branchen ausgewertet und die Voraussetzungen für die Anwendung vergleichstheoretischer Grundsätze bei einem Betriebsvergleich im Reisebürogewerbe geprüft werden. Dazu ist neben der Kenntnis des Wesens und der Anwendungsmöglichkeiten des Betriebsvergleiches die Beachtung der strukturellen Eigenarten der Betriebe dieser Branche von wesentlicher Bedeutung. Es erschien mir wesentlich, erst nach der Behandlung der Voraussetzungen der zwischenbetrieblichen Vergleichstätigkeit und der Vergleichbarkeit des betrieblichen Zahlenmaterials überhaupt die Vergleichstechnik darzustellen, da diesbezüglich die Wissenschaft in Zusammenarbeit mit der Praxis bereits zahlreiche allgemeingültige Methoden entwickelt hat. Dabei wurde nach Möglichkeit vermieden, in eine negative Betrachtungsweise zu verfallen, durchdrungen von der Überzeugung, daß trotz der zahlreichen Schwierigkeiten auch im Reisebürogewerbe die Vergleichstätigkeit wahrgemacht werden kann. Damit hofft die Arbeit einen Fortschritt auf dem Wege zu einem künftiger Betriebsvergleich zu schaffen.

Die Anregung zu dieser Arbeit kam aus der Praxis. Der Leiter des Amtlichen Bayerischen Reisebüros, Herr Karl F u s s , legte in seiner Schrift "Neuzeitliches Rechnungswesen im Reisebüro" seine Gedanken dazu nieder. Ich möchte nicht versäumen, ihm für seine großzügige Unterstützung zu danken.

Meinem hochverehrten Lehrer,

Herrn Professor Dr. Dr. h.c. Karl R ö s s l e ,
danke ich bestens für seine Aufgeschlossenheit für diese Probleme und für die Genehmigung des Themas.

E r s t e r T e i l

Grundfragen zum Betriebsvergleich im Reisebürogewerbe

I. Begriff und Aufgaben des Betriebsvergleiches

Wesen und Begriff des Betriebsvergleiches

Der Begriff des Betriebsvergleiches und alle mit ihm zusammenhängenden Vorgänge und Erkenntnisse werden in der betriebswirtschaftlichen Literatur sehr unterschiedlich zum Ausdruck gebracht. Deshalb ist es notwendig, in allen Untersuchungen, die sich mit Fragen des Betriebsvergleiches befassen, die verwendeten Begriffe zu klären und abzugrenzen. Das soll im folgenden geschehen, ohne aber zu sehr in den bestehenden Begriffsstreit einzugreifen.

Das Wesen des Vergleiches überhaupt sieht Hauck¹⁾ im Nebeneinander- oder Gegenüberstellen von Gegenständen (Erkenntnisobjekten), Zuständen oder Bewegungen, um dadurch Gleichheiten oder Unterschiede dieser Zustände oder Bewegungen zu erkennen und für diese Gleichheiten oder Unterschiede einen entsprechenden Ausdruck (Vergleichsausdrücke) zu finden.

Erkenntnisobjekt beim Betriebsvergleich ist der "Betrieb" oder die "Unternehmung". Der Vergleich kann sowohl innerhalb einer Wirtschaftseinheit (Betrieb. Unternehmung) erfolgen, oder sich auf mehrere erstrecken. Es müssen dabei nicht alle zu vergleichenden Betriebe einer Branche angehören. Ein Betriebsvergleich muß sich nicht im Rahmen eines Wirtschaftszweiges abspielen. Es kann beispielsweise für überbetriebliche Zwecke, z.B. finanz- oder wirtschaftspolitische Maßnahmen des Staates auch der Vergleich einer Branche mit der Gesamtwirtschaft oder der Vergleich einzelner Branchen miteinander oder der Vergleich von Betrieben einer Branche mit Betrieben anderer Branchen nützlich und notwendig sein. Doch in der Regel spielt sich die Vergleichstätigkeit im Rahmen eines Wirtschaftszweiges ab. Schon allein deshalb, weil das Interesse der einzelnen Betriebsinhaber an solch einem Vergleich bedeutend größer ist und die Voraussetzungen für eine Vergleichbarkeit eher gegeben sind.

¹⁾ Hauck, Chr. W.: Betriebsvergleich, Buhl/Faden 1933, S. 61.

Die Betriebe können von verschiedenen Gesichtspunkten aus verglichen werden. Sie können als technische Einheiten, als soziale Gebilde oder aber auch als Wirtschaftseinheiten untersucht werden. Den Betriebswirtschaftler interessiert die wirtschaftliche Seite des betrieblichen Lebens. Diese "betriebswirtschaftliche" Betrachtungsweise schließt jedoch nicht die Untersuchung des Betriebes etwa nach technischen, rechtlichen, soziologischen oder anderen Gesichtspunkten aus. Es wird in manchen Fällen sogar notwendig sein, auch solche Daten in den Betriebsvergleich einzubeziehen, je nach der Zwecksetzung des Betriebsvergleiches. Immerhin liegt der Schwerpunkt der betrieblichen Vergleichstätigkeit innerhalb der wirtschaftlichen Sphäre des Betriebes. Diese wirtschaftliche Zwecksetzung ist ein wesentliches Kriterium des Betriebsvergleiches. Sie muß klar erkennbar sein und kann beispielsweise in der Ermittlung der günstigsten Preise oder Kosten, in der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, in der Aufdeckung von Fehler- und Verlustquellen, im Erkennen von Kosten-, Leistungs- und Strukturunterschieden usw. bestehen. Wenn manchmal nur eine oder wenige Zielsetzungen - z.B. Kostenvergleiche - in den Vordergrund gestellt werden, so ist dagegen nichts einzuwenden. Es dürfen jedoch die übrigen betrieblichen Daten nicht ganz außer acht gelassen werden, da sie zur Erklärung von Unterschieden oft unentbehrlich sind. Das gesamte Wesen und Wirken eines Betriebes, wie es in den wertmäßigen Zusammenhängen seinen Niederschlag findet, muß Inhalt jeder betrieblichen Vergleichstätigkeit sein.

Gelegentlich wird der Betriebsvergleich als ein Teilgebiet der Statistik, namentlich der Betriebsstatistik und zu ihr zugehörig angesehen¹⁾, was jedoch nicht ganz der Wirklichkeit entspricht. Die Statistik ist nur Hilfsmittel und der Betriebsvergleich ein eigenes, besonderes betriebswirtschaftliches Problem. Denn sowohl bei der Erhebung als auch bei der Auswertung des betrieblichen Zahlenmaterials sind Überlegungen anzustellen, wie der wirtschaftliche Zweck am besten zu erreichen ist. Der Betriebsvergleich befaßt sich weiterhin auch mit Daten, die nicht im betrieblichen Rechnungswesen ihren Niederschlag finden, mitunter gar nicht zahlenmäßig erfaßbar sind. So ist beispielsweise ein Organisationsvergleich zahlenmäßig nicht möglich, vielmehr muß eine Beurteilung

1) Vgl. Rummel, K.: Die Möglichkeiten des Betriebsvergleiches, in: Zeitschrift für Handelsforschung, Jahrg. 32, 1938, S. 894.

und ein Vergleich durch persönliche Inaugenscheinnahme erfolgen. All das spricht dafür, den Betriebsvergleich nicht zur Statistik zu zählen, sondern ihn als einen eigenen Zweig des betrieblichen Rechnungswesens zu betrachten.

Der Betriebsvergleich darf sich nicht auf eine einfache Beschreibung von Zuständen und Abläufen beschränken (beschreibender oder deskriptiver Vergleich)¹⁾, sondern muß darüber hinaus eine Erklärung abgeben, "wieso" und "warum" die festgestellten Gleichheiten oder Unterschiede bestehen (Kausalvergleich). Dieser Kausalvergleich "ist eine nach rückwärts gerichtete Denkweise, die von erkannten Wirkungen ausgehend nach den Ursachen forscht"²⁾. Nur dann, wenn man die unwirtschaftlichen Faktoren und deren Ursachen erkannt hat, können Maßnahmen zu deren Beseitigung getroffen werden. Dieses bedeutende Ziel bringt auch Schnettler³⁾ in seiner Definition des Betriebsvergleiches zum Ausdruck: "Der zwischenbetriebliche Vergleich (Betriebsvergleich) ist also die Inbeziehungsetzung von Zahlengrößen verschiedener Betriebe in zweckbewußter Ordnung, mit dem Ziele, durch die Vergleichstätigkeit Unterlagen für wirtschaftlich rationelles Handeln zu erhalten".

Im folgenden soll eine Abgrenzung der in der betriebswirtschaftlichen Literatur vorhandenen wichtigsten Begriffe des Betriebsvergleiches als theoretische Grundlegung für die weiteren Ausführungen erfolgen.

2. Begriffsabgrenzung

a) Unternehmungsvergleich - Betriebsvergleich

Entsprechend der begrifflichen Trennung der Betriebswirtschaft⁴⁾ in Betrieb und Unternehmung, unterscheiden manche Autoren auch hinsichtlich des Vergleiches nach Betriebs- und Unternehmungsvergleich. So sieht Weizmann⁵⁾ die Aufgabe des Betriebsvergleiches in der fortlaufenden Gegenüberstellung von statistischen Mengen- und Wertgrößen aus dem "internen Rechnungswesen", nämlich dem des Betriebes, und die des Unternehmungsvergleiches in der Gegenüberstellung von Zahlengrößen aus dem "externen Rechnungswesen", dem der Unternehmung.

1) Vgl. Hauck, Chr. W.: A.a.O., S. 104.

2) Schott, G.: Grundlagen des Betriebsvergleiches, Frankfurt a.M. 1950, S. 12 u. 20.

3) Schnettler, A.: Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1933, S. 1.

4) Vgl. Rösle, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1948, S. 16.

5) Weizmann, W.: Grundlagen des Betriebsvergleiches, Stuttgart 1952, S. 21.

Hauck¹⁾ geht dabei von der Auffassung aus, daß Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre unbestritten sowohl der Betrieb als auch die Unternehmung ist und demnach müsse man zwischen "Betriebsvergleich" und "Unternehmensvergleich" unterscheiden, wenn man den Tatsachen gerecht werden will. Nach Trautmann²⁾ hat der Unternehmensvergleich als Gegenstand die kapitalistische Wirtschaftseinheit und befaßt sich mit den Ziffern der Kapitalrechnung als Vergleichsmaterial. Der Betriebsvergleich dagegen tritt nach seiner Auffassung in der Form des "Stückrechnungsvergleiches" und des "Abschnittsvergleiches" auf, wobei der erstere grundsätzlich ein Stückkosten-, Stückertrags- und Stückerfolgsvergleich sein kann und der letztere als "Zwischenbilanzvergleich" oder "kurzfristiger Erfolgsvergleich" (Aufwandsarten-, Aufwandsstellen- und kombinierter Vergleich) vorkommt. Dabei betrachtet der Autor als Unternehmung im wesentlichen die Finanzeinheit und den Betrieb als Produktionseinheit. Wie Trautmann, so gehen auch die anderen Autoren, die sich dieser Einteilung in Betriebs- und Unternehmensvergleich angeschlossen haben, bei der Begriffsbestimmung am Kernproblem jeder Betriebswirtschaft und damit auch jedes Betriebsvergleiches vorbei, nämlich, daß, wie bereits oben erwähnt, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge und Wechselwirkungen lediglich auf wertmäßiger Grundlage erfaßt werden können und jede wirtschaftliche Handlung stets den Charakter der Unternehmung trägt. Nur für ganz spezielle Zwecke könnte man diese Unterscheidung gelten lassen, wie z.B. bei Vergleichen, die sich mit der Unternehmungsform befassen³⁾. Will man jedoch die gesamten betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge erkennen, so muß man Betrieb und Unternehmung als eine Einheit sehen. Denn Betrieb und Unternehmung stehen nicht isoliert nebeneinander, sondern in einer wechselseitigen Beziehung zueinander⁴⁾. Und es gibt auch kein Glied einer Unternehmung, das nicht Betrieb ist.

Aus diesen Erwägungen heraus scheint man auf den richtigen Weg zu kommen, wenn man sich der Auffassung Schnettlers⁵⁾ an-

1) Vgl. a.a.O., S. 69.

2) Trautmann, W.: Industrielle Normalerfolgsrechnung, Berlin-Wien 1932, S. 73.

3) So argumentiert auch Fossq.H.: Betriebsvergleich in der deutschen Gemüse- und Obstkonservenindustrie, Würzburg 1934, S. 12 ff.

4) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 16.

5) Vgl. a.a.O., S. 9 ff.

schließt, der dem Begriff "Betrieb" in Bezug auf den Betriebsvergleich einen erweiterten Inhalt gibt. Bei manchen betriebswirtschaftlichen und juristischen Erörterungen mag die in der Fachliteratur übliche Definition des Betriebes als "technisch wirtschaftliche" und der Unternehmung als "juristisch finanzielle" Einheit¹⁾ nützlich sein. Hinsichtlich des Begriffes des Betriebsvergleiches will Schnettler jedoch aus theoretischen und praktischen Erwägungen den Terminus "Betrieb" nicht in dem oben charakterisierten engeren Sinne verstanden wissen, sondern rechnet dazu alle die Begriffsinhalte, die mit Unternehmung, Werk, Betriebsteil, Arbeitsplatz usw. verbunden werden. Er weist darauf hin, daß der Inhalt des Begriffes "Betrieb" in dem weiteren Sinne auch in anderen Begriffsbildungen zu finden ist, so z.B. in der Bezeichnung der Disziplin "Betriebswirtschaftslehre". Damit entfällt nach seiner Auffassung die Unterscheidung nach Werk-, Betriebs- und Unternehmungsvergleich. Es gibt außerdem noch eine ganze Reihe von anderen Autoren²⁾, die eine solche Einteilung in Betriebsvergleich und Unternehmungsvergleich weder vornehmen noch gelten lassen. Autoren, die sich mit der Eignung der Bilanz für den Vergleich auseinandersetzen, lassen diese Einteilung ebensowenig erkennen und sprechen nur von Betriebsvergleichen³⁾. Nach Trautmann⁴⁾ aber ist die Bilanz ein Vergleichsobjekt des Unternehmungsvergleiches, weil sie es mit "Ziffern der Kapitalrechnung" zu tun hat.

In der Praxis spricht man ebenfalls nur von einem "Betriebsvergleich", ganz gleich um welch eine Art des Vergleiches es sich handelt. Das Deutsche Handwerksinstitut hat beispielsweise die im Jahre 1954 herausgegebenen Vergleichsergebnisse "Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk" genannt, obwohl der Vermögens- und Kapitalvergleich einen nicht unwesentlichen

-
- 1) Das Handelsrecht spricht von Unternehmungsformen und nicht von Betriebsformen.
 - 2) So z.B. Schmalenbach, E.: Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, S. 15. Kalveram, W.: Die betriebswirtschaftliche Rationalisierung, in: Die Handelshochschule, S. 1240. Schott, G.: A.a.O., S. 23.
 - 3) So z.B. Henzel, F.: Die Bilanz als Grundlage des Betriebsvergleiches, Wien 1933. Thoms, W.: Der bilanzanalytische Betriebsvergleich, in: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1933, S. 13.
 - 4) A.a.O. S. 73: "Der Unternehmungsvergleich hat also zum Vergleichsobjekt die kapitalistischen Wirtschaftseinheiten und zum Vergleichsmaterial die Ziffern der Kapitalrechnung".

Raum einnimmt¹⁾.

In der vorliegenden Arbeit soll der Begriff "Betriebsvergleich" im Sinne Schnettlers verstanden werden, dem spezielle Vergleiche untergeordnet sind.

b) Ein- bzw. innerbetrieblicher und zwischenbetrieblicher Vergleich

Ausgehend von der Möglichkeit, daß einmal im Betriebe selbst Vergleiche verschiedener Art durchgeführt werden können und zum anderen zwei oder mehrere Betriebe in mannigfaltiger Hinsicht miteinander verglichen werden können, unterscheidet Thoms²⁾

aa) einen Vergleich i n Betrieben und

bb) einen Vergleich v o n Betrieben.

Für diese beiden Vergleichsmöglichkeiten sind nun in der Literatur mancherlei Begriffe geprägt worden. Geldmacher³⁾ hat diesbezüglich die Bezeichnungen

aa) innerbetrieblicher Vergleich und

bb) zwischenbetrieblicher Vergleich

eingeführt. Bei dem erstgenannten Vergleich handelt es sich um das Vergleichen von Daten ein und desselben Betriebes verschiedener Perioden oder Stichtage. Der letztere ist ein Vergleich zwischen zwei oder mehreren Betrieben. Schnettler⁴⁾ wendet dagegen ein, daß die Bezeichnung "innerbetrieblicher Vergleich" mehrdeutig sei und zwar insofern, als daß man einmal darunter einen Vergleich zwischen verschiedenen Abteilungen oder Werkstätten eines Betriebes verstehen kann und zum anderen einen Vergleich des Zahlenmaterials verschiedener Perioden oder Stichtage einer Abteilung oder des gesamten Betriebes. Der erstere gehört seiner Auffassung nach wesentlich zum zwischenbetrieblichen Vergleich, wobei es unwesentlich ist, "ob die Vergleichsbereiche einer größeren Einheit (Betrieb, Unternehmen) angehören, wesentlich ist allein die Zahl der Vergleichsbereiche". Schnettler weicht damit von der üblichen

1) Hoepfel, H.: Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk, München 1954, Handwerkswirtschaftliche Reihe Nr. 16 des Deutschen Handwerksinstituts München.

2) Vgl. Artikel "Betriebsvergleich" im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft von 1938, S. 894.

3) Vgl. Geldmacher, E.: Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1927, S. 18.

4) A.a.O., S. 4 ff.

Terminologie ab und spricht bei zwischenbetrieblichen Vergleichen nicht von "Betrieben", sondern von "Vergleichsbereichen". "Der Vergleich bestimmter Merkmale e i n e s Bereiches (Unternehmens, Betriebes, Arbeitsplatzes etc.) ist ein "einbetrieblicher Vergleich". Diesen von ihm geprägten Begriff setzt Schnettler dem Begriff des innerbetrieblichen Vergleiches entgegen. Die Begriffe "zwischenbetrieblicher Vergleich" und "Betriebsvergleich" werden von ihm synonym gebraucht. Auch Schmalenbach¹⁾ gebraucht den Begriff Betriebsvergleich in diesem Sinne, dem er den Begriff "Zeitvergleich = Periodenvergleich" nebenordnet. Schnettler dagegen ordnet den Zeitvergleich dem einbetrieblichen Vergleich unter, als Gegensatz zu dem von ihm als zweite Art des einbetrieblichen Vergleiches bezeichneten Soll-Ist-Vergleich. Dieser Soll-Ist-Vergleich unterscheidet sich vom Zeitvergleich nicht dadurch, "daß das Zahlenmaterial verschiedenen Zeitpunkten bzw. Zeiträumen entstammt, sondern daß hier geplante und geschätzte Ziffern, d.h. die Soll-ziffern einerseits und die effektiven Ziffern, d.h. die Ist-Ziffern andererseits, die sich beide auf das gleiche Objekt und den gleichen Zeitpunkt bzw. Zeitraum beziehen, verglichen werden"²⁾.

Der Terminus Zeitvergleich hat sich seit Schmalenbach allgemein eingebürgert, so daß er immer beibehalten wird, obwohl dagegen auch einige Bedenken geäußert werden können. Man kann nämlich leicht zu der, wenn auch etwas abwegigen Auffassung kommen, daß es sich um einen Vergleich von Zeiten handle und nicht, wie es der Wirklichkeit entspricht, um den Vergleich von Zahlenmaterial eines Betriebes zu verschiedenen Zeitpunkten oder aus verschiedenen Perioden. Auf diese Zweideutigkeit des Begriffes weist insbesondere Hauck³⁾ hin und setzt ihm deshalb den Begriff des "Selbstvergleiches" entgegen. Doch der Begriff Zeitvergleich ist wohl im Interesse einer einheitlichen Terminologie beibehalten worden⁴⁾ und zwar als ein Teil des innerbetrieblichen Vergleiches.

Absolut zutreffend ist an sich keiner der Begriffe. Es erscheint jedoch angebracht, den Begriff Betriebsvergleich dem des zwischenbetrieblichen Vergleiches im Sinne Schnettlers gleichzusetzen und auch die Bezeichnung "innerbetrieblicher Vergleich" mit

1) Vgl. Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934, S. 257.

2) A.a.O., S. 13.

3) A.a.O., S. 67.

4) Vgl. auch Kostenrechnungsgrundsätze vom 16.1.1939.

der Unterteilung in Zeit- und Soll-Ist-Vergleich beizubehalten, da diese Begriffe sowohl in der Praxis als auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur am gebräuchlichsten sind. So ist auch in der vorliegenden Arbeit unter Betriebsvergleich ganz allgemein der zwischenbetriebliche Vergleich zu verstehen.

Wichtiger als die Wortbildung ist die Frage nach dem Primat der beiden Vergleichsarten. Die vorliegende Untersuchung befaßt sich mit Problemen des zwischenbetrieblichen Vergleiches. Die größere Bedeutung des zwischenbetrieblichen Vergleiches gegenüber dem innerbetrieblichen ist auch nicht schwer zu begründen.

Der innerbetriebliche Vergleich ist zwar leichter durchführbar. Er weist aber gegenüber dem zwischenbetrieblichen erhebliche Nachteile auf. Man kann dabei zwar im eigenen Betrieb die Kundenaufträge, den Umsatz, die Kosten, den Erlös usw. im laufenden Monat den vorausgegangenen Monaten oder den entsprechenden Zahlen des letzten Jahres gegenüberstellen, was ohne Zweifel ein instruktiver Vergleich ist, allerdings nur innerhalb des eigenen Betriebes. Dabei besteht die Gefahr, daß Fehler mit Fehlern verglichen werden oder wie Schmalenbach¹⁾ sagt: "Schlendrian mit Schlendrian", ohne daß Verwerfliches zum Bewußtsein kommt. Wohl wird man auch dabei Verlustquellen ermitteln können, aber doch nur in beschränktem Umfang. Mag in der Bilanz immer noch ein Gewinn ausgewiesen sein, so bedeutet das nicht, daß eine Unwirtschaftlichkeit ausgeschaltet ist. Vielleicht erzielen andere Betriebe mit demselben Aufwand viel höhere Gewinne. Es gibt in der Praxis genügend Beispiele dafür, daß gutgehende Betriebe zusammengebrochen sind. Die eigenen Zahlen des Rechnungswesens lassen doch längst nicht erkennen, wie der Betrieb im Vergleich zu anderen, die ja ebenfalls ungefähr den gleichen Außeneinwirkungen unterliegen, arbeitet. Erst wenn man die allgemeinen Betriebsverhältnisse derselben Branche kennt, wird sich herausstellen, in welcher Situation sich der eigene Betrieb befindet. Nicklisch weist deshalb mit Recht darauf hin, daß der innerbetriebliche Vergleich nicht genügt. "Er dient der Selbstbeobachtung mit Maßstäben aus sich selber, nicht mit objektiveren, die aus der gleichartigen Außenwelt gewonnen werden. Um solche zu erhalten, ist die Beobachtung der gleichartigen anderen Betriebe nötig"²⁾. Beim zwischenbetrieblichen Vergleich wird der Betrieb

1) Vgl. a.a.O., S. 263.

2) Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932, S. 122.

nicht als "isoliertes Gebilde", sondern im Verband und im Wettbewerb mit anderen Betrieben eines Wirtschaftszweiges betrachtet.

Auf weitere termini technici, deren es in der betriebswirtschaftlichen Literatur noch viele gibt, soll hier nicht mehr eingegangen werden. Es soll der Hinweis auf die Fachliteratur genügen¹⁾. Die vorstehende Darstellung der wichtigsten Begriffe des Betriebsvergleiches genügt als Grundlage für die weiteren Betrachtungen vollkommen.

3. Bedeutung und allgemeine Aufgaben des Betriebsvergleiches

Die Zahl der Unternehmer ist nicht gering, die den Betriebsvergleich als eine "betriebswirtschaftliche Spielerei" bezeichnen. Groß ist auch die Zahl derer, die sich unter dem Begriff Betriebsvergleich überhaupt nichts oder nur wenig vorstellen können. Sie sehen darin keine Möglichkeit, ihren Verdienst zu steigern, ihre Position in der Wirtschaft auszudehnen oder zu festigen und stehen dem Betriebsvergleich ablehnend gegenüber. Es gehört deshalb zu den Vorarbeiten der Vergleichsstelle, den Betriebsinhabern die Vorteile eines Betriebsvergleiches darzulegen und sie von der Notwendigkeit eines solchen Vergleiches zu überzeugen. Es wäre wünschenswert, wenn der Betriebsvergleich zu einer "kaufmännischen Gewohnheit" werden könnte. Je mehr Betriebe sich an dieser Gemeinschaftsarbeit beteiligen, um so bedeutender wird der Vergleich. Weiterhin zeigt erst der Vergleich im Ablauf mehrerer Jahre die Entwicklung des Betriebes und erst dann wird ein Betriebsvergleich wertvoll, weniger durch eine einmalige Durchleuchtung des Betriebes.

Was ist nun Sinn und Zweck des Betriebsvergleiches und welche Bedeutung hat er für den Betrieb? Es ist eine Frage nach dem Warum des Betriebsvergleiches. Ganz allgemein läßt sie sich mit den Worten Schnettlers²⁾ beantworten: "Wirtschaften ist ein dauerndes Vergleichen". Beides aber, sowohl Wirtschaften als auch Vergleichen ist nicht Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck. Deshalb muß auch der Betriebsvergleich nicht unter einem historischen oder subjektiv bedingten, sondern unter einem objektiven, rein zweckbewußten Gesichtspunkt durchgeführt werden. Der Betriebsvergleich muß nach einer bestimmten Zweckmässigkeit ausgerichtet sein. Ohne diese können keine Unterlagen für einen Vergleich gesammelt werden,

1) Schnettler, A.: A.a.O. bringt eine ausführliche Systematik des Betriebsvergleiches und ein umfangreiches Literaturverzeichnis.

2) A.a.O., S. 1.

ohne dabei Unwesentliches festzuhalten und Wesentliches zu übersehen.

Für den einzelnen Betrieb besteht die wesentlichste Bedeutung des Betriebsvergleiches in der Notwendigkeit, "die Wandlungen der Betriebsstruktur und der Beziehungen des Betriebes zur Umwelt zu untersuchen, um die in den Betrieben auftretenden Erscheinungen in ihren Ursachen und Wirkungen besser erkennen zu können¹⁾". Das heißt, daß der Betriebsvergleich ein geeignetes Kontrollinstrument der Betriebsstruktur, der Betriebsführung und nicht zuletzt der Konkurrenzfähigkeit des Betriebes ist. Die Auswertung betrieblicher Ergebnisse ermöglicht die Aufdeckung von Fehler- und Verlustquellen. Ein Mittel ihrer Beseitigung ist damit freilich noch nicht gegeben. Es werden dem Unternehmer lediglich die Unterlagen dafür gegeben, an welchen Punkten er kosten- und leistungsmässig günstiger oder ungünstiger arbeitet als seine Konkurrenten. Er erhält einen Überblick über die gesamte Kosten- und Leistungsstruktur seiner Branche, wenn der Vergleich umfangreich genug ist. Immer aber zeigen die Ergebnisse des Betriebsvergleiches nur die Notwendigkeit durchzuführender Rationalisierungsmaßnahmen auf, nicht aber die Möglichkeiten und die Art der Verbesserungen. Das liegt in der Hand des Unternehmers, wie er die Schwächen seines Betriebes beseitigt. Das soll ausdrücklich betont werden, um nicht von vornherein den Eindruck zu erwecken, daß der Betriebsvergleich geradezu die Gesundung der Wirtschaft und bei richtiger Auswertung der Vergleichsergebnisse das sichere Vermeiden einer Kapitalfehlleitung²⁾ erwarten läßt. Wenn Röble³⁾ schreibt, daß der Betriebsvergleich nie die Bedeutung gewinnen wird, die man ihm allenthalben zuspricht, so ist es auch in diesem Sinne zu verstehen. Es ist jedoch nicht abzustreiten, daß der Betriebsvergleich ein hervorragendes Mittel zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit im einzelnen Betrieb und zur Beseitigung der in jedem Betrieb anzutreffenden sogenannten Betriebsblindheit ist. Mit Hilfe des Betriebsvergleiches wird der Horizont über das eigene Unternehmen hinaus erweitert.

1) Röble, K.: Vergleichende Untersuchungen für Klein- und Mittelbetriebe, in Zeitschrift: Mechanik und Maschinenbau, Jahrg. 1951, (Nr. 9), S. 1 ff.

2) Oehmichen, J.: Die Verwirklichung von Betriebsvergleichen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jahrg. 1953, S. 640.

3) Vgl. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1948, S. 148.

In wirtschaftspolitischer Hinsicht sind die Ergebnisse des Betriebsvergleiches für die Wirtschaftsgruppen und die Regierung von größter Bedeutung, weil sie bei allen übergeordneten Problemen, wie z.B. Steuerfragen, Lohntarifen, Handelsverträgen etc. Aufschluß geben, wie weit die Gesamtkosten der Unternehmungen durch Maßnahmen auf irgendeinem dieser Gebiete beeinflußt werden.

Nicht zu übersehen ist letztlich die Bedeutung eines Betriebsvergleiches für die Gesamtwirtschaft; denn der einzelne Betrieb ist nur eine Zelle der Volkswirtschaft¹⁾. Wenn der Betriebsvergleich dem einzelnen Betrieb den Weg zu einer Leistungssteigerung zeigt und dieser auch befolgt wird, so bedeutet das eine Steigerung der Produktivität, der Leistung der gesamten Wirtschaft. Und wenn ein Betrieb bestrebt ist, seine Leistung mit derjenigen anderer Betriebe zu messen, so bedeutet das letzten Endes, daß er bestrebt ist, nach Möglichkeit zu den besten Betrieben seiner Branche zu gehören, was nicht nur ihm, sondern auch der gesamten Volkswirtschaft zugute kommt

Sehr vorteilhaft ist es, wenn sich anschließend an den Betriebsvergleich ein Erfahrungsaustausch anschließt, indem sich die Fachleute zusammenfinden und die Ergebnisse besprechen. Der Vorteil liegt darin, daß nicht nur Fehler- und Verlustquellen erkannt, sondern auch deren Eliminierung beraten wird. Henzel²⁾ sagt mit Recht, daß alle Betriebe ein und derselben Branche voneinander lernen können, denn es wird sich bei jedem Betrieb herausstellen, daß es generell einen "besten" Betrieb unter den untersuchten Betrieben eines Wirtschaftszweiges überhaupt nicht gibt. Ein Betrieb kann nur auf Teilgebieten seiner gesamten Tätigkeit der beste aller untersuchten Betriebe sein, nicht aber insgesamt. Somit ist ein Erfahrungsaustausch nicht nur dem schwachen Betrieb nützlich sondern auch dem verhältnismässig besser gestellten Betrieb. Daraus ergibt sich, daß der Betriebsvergleich nicht nur den Zweck hat, Fehler- und Verlustquellen aufzudecken, sondern ebenso Erfolgsquellen. Denn die Ergebnisse des Betriebsvergleiches zeigen dem Unternehmer auch, daß er auf diesem oder jenem Gebiet besser arbeitet als andere Betriebe. Und er wird sicher bereit sein, die Erfahrungen auf dem Gebiete, auf dem er erfolgreicher ist als die

1) Vgl. Schmidt, F.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, in: "Die Handelshochschule", Berlin-Wien 1936, S.5.

2) Henzel, F.: Verlustquellen und ihre Bekämpfung, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Jahrg. 1953, S. 632 ff.

anderen, gegen Erfahrungen anderer Betriebe auszutauschen, die in seinem Betrieb mangelhaft sind oder fehlen.

Eine restlose Zusammenfassung aller Aufgaben des Betriebsvergleiches ist kaum möglich. Sie sind so vielfältig und so wandelbar, daß es sehr schwierig ist, sie alle aufzuzählen. Die wichtigsten von ihnen sind:

1. Orientierungsmöglichkeit über Stellung in Wirtschaftszweig und Gesamtwirtschaft;
2. Aufdeckung von Fehler- und Verlustquellen;
3. Aufdeckung von besonderen Gewinnquellen;
4. Anreiz zu einem Erfahrungsaustausch und rationellem Einsatz aller im Betrieb vorhandenen Mittel und Kräfte;
5. Beurteilung des Einflusses und der Tragweite einzelner betriebspolitischer Maßnahmen;
6. Hilfsmittel zur Feststellung einer günstigen Betriebsgröße, der günstigsten Standortfaktoren und Betriebsorganisation;
7. Hilfsmittel bei der Preispolitik;
8. Hilfsmittel für Finanzierungserwägungen;
9. Hilfsmittel für sozialpolitische Maßnahmen;
10. Orientierungsmöglichkeit der Wirtschaftsgruppen und der Regierung bei wirtschaftspolitischen Maßnahmen.

Die Vorteile des Betriebsvergleiches bieten sich jedem Wirtschaftszweig, ob es das Handwerk, die Industrie, der Handel oder das Reisebürogewerbe ist, mit dem sich die vorliegende Arbeit befaßt.

II. Analyse des Vergleichsobjektes

Die vorstehenden Erörterungen einiger Grundfragen des Betriebsvergleiches hatten den Zweck, das Wesen und die Anwendungsmöglichkeiten grundsätzlich aufzuzeigen. Bevor nun die Möglichkeiten eines solchen Vergleiches im Reisebürogewerbe untersucht werden, soll eine Analyse des Vergleichsobjektes "Reisebüro" erfolgen. Die Kenntnis des Wesens und der Leistungen des Reisebüros ist eine unabdingbare Voraussetzung für die Vergleichstätigkeit.

1. Allgemeine Aufgaben und Begriff des Reisebüros

Bei der Definition des Begriffes "Reisebüro" geht man am besten von der Betrachtung der allgemeinen, ureigentümlichen Aufgaben aus, die das Reisebürogewerbe seit seines Entstehens erfüllt und die ihm seine Existenzberechtigung geben.

Schon zu den Zeiten, zu denen die Postkutsche das einzige Fernverkehrsmittel war, hat es Stellen gegeben, die den Reisenden mit Rat und Tat dienten. Sie empfahlen diese oder jene Reiserouten, reservierten Plätze in den Wagen und waren auf die Sicherheit der Reisenden bedacht. Die Aufgaben, die diese Stellen damals erfüllten, decken sich in ihrer primären Zwecksetzung auch mit denen der heutigen Reisebüros. Damals wie heute gehen die Reisebüros bei allen ihren Geschäften von dem Grundsatz aus, dem Reisenden zu dienen. Manche Schwierigkeiten von damals sind überwunden worden, doch viele sind hinzugekommen. Denn mit der Ausbildung der Technik des Verkehrswesens und des Zahlungsverkehrs entstanden neue Probleme, die eine bestimmte Hilfeleistung für den Reisenden erforderlich machten. Und die Entwicklung des Reisebürogewerbes, wie wir es heute kennen, hat im Grunde genommen erst mit der Beschleunigung des Verkehrs durch die Eisenbahn, den Überseedampfer, das Automobil und die Luftverkehrsmittel eingesetzt. Die erhebliche Verkürzung der Reisedauer, die Bequemlichkeit des Reisens zu erschwinglichen Preisen weckten die Reiselust weiter Kreise der Bevölkerung, so daß im Verlauf der letzten Jahrzehnte der Reiseverkehr sich schließlich zu einem "selbständigen organischen Gefüge unseres Gemeinschaftslebens"¹⁾ entwickelte. Die wenigen Luxusreisenden alten Stiles wurden überflutet und zum Teil abgelöst durch die Masse der mittleren Einkommensbezieher, die sich nun auch eine Reise leisten konnten. Nicht zuletzt drängte die, infolge der fortschreitenden Technisierung sich immer weiter entwickelnde, Monotonie im Arbeitsablauf immer mehr Menschen dazu, Abwechslung und Entspannung in einer anderen Umwelt zu suchen. Aber dieser neuen Schicht von Reisenden fehlte einmal die Tradition des Reisens und zum anderen sind die Personenverkehrsverhältnisse durch den großen Ausbau des Verkehrsnetzes und die damit im Zusammenhang stehende Erweiterung der Bestimmungen in- und ausländischer Verkehrsunter-

1) Drosihn, F.: Das Reisebüro, in: "Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe, Giessen 1952, S. 89.

nehmen so unübersichtlich geworden, daß sie nur von einem Spezialisten übersehen werden können. Solch ein Spezialist oder besser gesagt "Spezialgeschäft für Reiseangelegenheiten"¹⁾ ist das Reisebüro geworden. Es nimmt die Mühen und Sorgen dem Reisenden ab, angefangen von der Vorbereitung bis zur Durchführung einer Reise. Es kennt die besten Ausflugs- und Ferienaufenthaltsorte, die schönsten Gegenden des In- und Auslandes und weiß jedem Ratsuchenden alle möglichen Reiseziele zu empfehlen. Es steht in ständiger Verbindung mit den Verkehrsunternehmen und ist in der Lage, durch Ansammlung mehrerer Reisender mit dem gleichen Reiseziel die Reisekosten auf ein Minimum herabzudrücken. Auch die Sorge um das Reisegepäck, das Reisegeld - insbesondere bei Auslandsreisen - u.a.m. übernimmt das Reisebüro. Es löst die besonders bei Auslandsreisen schwierige Frage nach der besten Unterkunft und Verpflegung und ist auch hier infolge der Ansammlung mehrerer Reisender in der Lage, einen günstigen Preis zu erzielen. Kurz und gut, der Reisende braucht sich um gar nichts zu kümmern. Er kann die gesamte Reise kaufen und sorglos reisen und seine Ferien verbringen. "Auf diesen teils technisch, teils psychologisch begründeten Prinzipien beruht die moralische Existenzberechtigung der Reisebüroidee"²⁾.

Hunziker und Krapf³⁾ bezeichnen zutreffend die Reisebüros als Unternehmungen, "die keinen anderen Zweck als die gewerbsmäßig betriebene Reisevermittlung für Dritte" verfolgen. Um diesen Begriff des Reisebüros zu verdeutlichen, kann man sagen, daß der Reisebürobetrieb eine gewerbliche Reiseverkehrsorganisation ist, die zwischen den Leistungsträgern (z.B. Beförderungsunternehmen, Hotel- und Gaststättenbetrieben) und den Reiseteilnehmern eine Mittlerstellung einnimmt.

Das Erwerbsprinzip muß deshalb besonders hervorgehoben werden, weil es daneben auch Reiseverkehrsorganisationen gibt, die dieses Merkmal nicht aufweisen und deshalb nicht unter den Begriff des Reisebüros fallen⁴⁾. So gibt es beispielsweise Vereine, Kommunen, private und staatliche Betriebe, die selbst für ihre Mitglieder, Arbeiter, Angestellten und Beamten Fahrkarten besorgen und Reisen

1) Drosihn, F.: Das Reisebüro im Rahmen der Wirtschaftsrechnung, Diss. Tübingen 1934, S. 7.

2) Derselbe: Das Reisebüro, in "Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe, Giessen 1952, S. 90.

3) 4) Hunziker W. und Krapf, K.: Grundriß der allgemeinen Fremdenverkehrslehre, Zürich 1942, S. 81.

organisieren. Diese Organisationen erfüllen an sich Aufgaben eines Reisebüros, aber einmal ist der dafür in Frage kommende Personenkreis begrenzt und zum anderen fehlt ihnen das Erwerbsprinzip.

Eine weitere Erläuterung der obigen Definition ergibt sich aus dem nächsten Abschnitt, in dem die einzelnen Spezialtypen von Reisebüros je nach der Art ihrer Leistungen behandelt werden.

Besonders hervorzuheben ist die werbende Stellung des Reisebüros. Käppler¹⁾ bezeichnet die Reisebüros als "Wegbereiter des Fremdenverkehrs". Sie fördern bewußt den Reiseverkehr, wobei nicht nur sie allein einen Nutzen daraus ziehen, sondern auch andere Gewerbezweige, insbesondere die Hotellerie, das Gaststätten-gewerbe, der Handel und die Verkehrsunternehmen.

Daneben erfüllt das Reisebürogewerbe bewußt oder auch unbe-wußt zahlreiche Nebenaufgaben in kulturpolitischer, sozialpoliti-scher und volkswirtschaftlicher Hinsicht. Diese Nebenaufgaben sind an sich beachtlich genug, um sie einer eigenen Betrachtung zu unter-ziehen, doch im Rahmen dieser Arbeit seien sie nur am Rande er-wähnt²⁾.

2. Leistungen und Arten des Reisebüros

Die gesamte Reisebürotätigkeit kann eingeteilt werden in "spezifische Leistungen" und Nebenleistungen des Reisebüros. Die mehr oder minder umfangreichen betriebsfremden Leistungen des Reisebüros (z.B. Wettscheinannahme, Theaterkartenverkauf usw.), die meist zum Zwecke einer besseren Auslastung des Personals übernommen werden, liegen außerhalb des Rahmens der eigentlichen Reisebürotätigkeit.

1) Vgl. Die deutschen Reisebüros als Wegbereiter des Fremdenver-kehrs, in: "Der Fremdenverkehr", Jahrg. 1950, Heft 8, S. 7/8.

2) Kulturpolitisch gesehen begünstigt das Reisebürogewerbe den Einblick in das kulturelle und geistige Schaffen anderer Völker. In sozialpolitischer Hinsicht ermöglicht es in großem Umfang der breiten Masse der arbeitenden Bevölkerung, Ferien- und Er-holungsreisen zu günstigen Preisen infolge einer hohen Teil-nehmerzahl zu unternehmen und gibt so auch dem Minderbe-mittelten die Möglichkeit, sich die verdiente Erholung nach harter Arbeit zu sichern. Nicht zuletzt hat das Reisebürogewerbe auch eine volkswirtschaft-liche Bedeutung, denn mit der Förderung des Ausländerreisever-kehrs wird der Volkswirtschaft eine nicht hoch genug zu bewerten-de Devisenquelle erschlossen.

Die spezifischen Leistungen des Reisebüros lassen sich in zwei große Gruppen gliedern, nämlich

- a) die Vermittlung einzelner Dienstleistungen anderer Leistungsträger (z.B. der Verkehrs-, Hotel- und Gaststättenbetriebe) und
- b) die Veranstaltung oder Durchführung von Reisen.

Die erste Gruppe umfaßt die Vermittlung und Ausgabe einzelner Leistungsanweisungen vor allem für Beförderung, Unterkunft und Verpflegung. Das Reisebüro hat bei dieser Tätigkeit keinen Einfluß auf die Gestaltung der Reise; die Initiative liegt hier vielmehr beim Reisenden selbst¹⁾. Es hat deshalb auch kein besonderes Risiko zu tragen. Anders verhält es sich bei der Veranstaltung oder Durchführung von Reisen. Die Reisebürotätigkeit erschöpft sich hierbei nicht in der bloßen Vermittlung anderer Leistungen. Das Reisebüro "sucht sich vielmehr selbständig Leistungsträger aus und kombiniert deren Leistungen zu einem neuen Produkt, der Reise, die zu einem Gesamtpreis angeboten wird"²⁾. Dieser Gesamtpreis der Reise setzt sich jedoch nicht allein aus der Summe der für die einzelnen Leistungen zu bezahlenden Preise zusammen, sondern umfaßt auch eine Gewinnspanne für die Eigenleistung des Reisebüros. Die Eigenleistung des Reisebüros besteht im sog. Arrangement, d.h. der Auswahl und Zusammenstellung der einzelnen Leistungen zu einer neuen Leistungseinheit, der Reise. Bei dieser Art der Leistung, die auch mit Touristik bezeichnet wird, übernimmt das Reisebüro auch die Verantwortung für das Arrangement. Es ist also hinsichtlich des Produktes nicht allein Vermittler, sondern auch Unternehmer mit besonderer Idee und besonderem Unternehmerrisiko³⁾.

Da nun nicht jeder gewillt ist, dieses besondere Unternehmerrisiko zu übernehmen, hat sich im Verlauf der letzten Jahrzehnte entsprechend den zwei großen Gruppen von Leistungsarten eine Spezialisierung im Reisebürogewerbe durchgesetzt. So unterscheidet man heute im wesentlichen zwei Arten von Reisebürobetrieben, nämlich

- a) die Reisemittler (vermittelnde Reisebüros),
- b) die Reiseunternehmer (veranstaltende Reisebüros).

1) Vgl. Drosihn, F.: Das Reisebüro im Rahmen der Wirtschaftsrechnung, Diss. Tübingen 1934, S. 44/45.
2) Klatt, H.: Das Gewerberecht der Reisebüros - ein Teil des Fremdenverkehrsrechts, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", 2. Jahrg., Heft 2, München 1954, S. 61.
3) Vgl. Drosihn, F.: A.a.O., S. 42.

Diese Spezialisierung findet ihren Ausdruck auch in der berufsständischen Organisation¹⁾.

Da die vermittelnden Reisebüros auch Leistungen der Reiseunternehmer vermitteln, sind sie rechtlich gesehen Handelsvertreter der Reiseunternehmer im Sinne der §§ 84 ff. HGB. Bei der Ausgabe von Anweisungen auf einzelne Leistungen anderer Unternehmungen (z.B. Fahrkartenverkauf) handelt es sich in der Regel um ein Kommissionsgeschäft (Vgl. §§ 383 ff. HGB).

Die Reiseunternehmer beschränken sich jedoch nicht auf die veranstaltende Tätigkeit, sondern sind daneben auch vermittelnd tätig, so daß es in praxi mehr Mischformen gibt als reine veranstaltende Reisebüros. Immerhin überwiegt bei den Reiseunternehmern die veranstaltende Tätigkeit.

Man könnte weiterhin auch noch andere Gruppen von Reisebüros je nach der Tätigkeit bilden, so z.B. in Büros, die sich insbesondere der Schifffahrt, dem Flugverkehr und der Auswanderung widmen. Doch das erscheint nicht notwendig für Zwecke dieser Untersuchung, da auch ihre Tätigkeit in eine der beiden obengenannten Gruppen eingegliedert werden kann.

Eine Art der Leistung, die beide Gruppen von Reisebüros, sowohl das vermittelnde als auch das veranstaltende, notwendigerweise in den Bereich der spezifischen Aufgaben einbeziehen müssen, verdient besondere Beachtung; es ist die unentgeltliche Beratung bzw. Auskunfterteilung. Sie erfolgt mündlich, telefonisch oder auch schriftlich und nimmt im Rahmen der Tätigkeit eines Reisebüros einen großen Umfang ein (etwa 60%)²⁾. Sie muß aber von jedem Reisebüro übernommen werden, ohne Rücksicht darauf, ob sich daran ein Geschäftsabschluß anschließt oder nicht. Mit dieser Aufgabe dürfen nur Personen betraut werden, die auf jedem Reisegebiet bewandert

1) Die Satzung des Deutschen Reisebüroverbandes (DRV) beinhaltet dieselbe Einteilung, nur mit einer weiteren Unterteilung, die sich aus organisatorischen Gründen als notwendig erwiesen hat, und zwar

1. Reisemittler mit amtlichem Fahrkartenverkauf,
2. Reisemittler ohne amtlichem Fahrkartenverkauf,
3. Reiseunternehmer mit eigenem Fahrzeugpark,
4. Reiseunternehmer ohne eigenen Fahrzeugpark.

Als Reiseunternehmer soll nach Beschluß des Vorstandes des Deutschen Reisebüroverbandes nur derjenige angesehen werden, der sich nicht auf Ausflugsverkehr in die nähere oder weitere Umgebung beschränkt, sondern regelmässig Fernreisen ausschreibt.

2) Vgl. Eckemann, K.: Die Betriebswirtschaft eines Reisebüros, Diss. Frankfurt a.M. 1930, S. 36.

sind und außerdem ein gewisses Maß an Menschenkenntnis besitzen. Und bei einer geschickten Handhabung dieser unentgeltlichen Leistung kann mancher Einfluß auf den Ratsuchenden ausgeübt werden, der sogar zum Entschluß führen kann. Die meisten Beratungen bleiben natürlich ohne Erfolg und stellen einen Aufwand dar, dem ein direkter Ertrag versagt ist. Aber dennoch kann das Reisebüro auf diese Tätigkeit nicht verzichten, denn daraus resultiert mehr oder weniger zwangsläufig eine werbende Funktion. Es läßt sich auch in der Tat kaum eine scharfe Grenze ziehen zwischen der beratenden und der werbenden Funktion. Man könnte somit diese Tätigkeit auch als eine beratend-werbende bezeichnen, die als Voraussetzung der meisten ertragbringenden Geschäfte zu werten ist.

Welche Tätigkeiten des Reisebüros als Nebenleistungen angesehen werden, geht aus dem nachfolgenden Abschnitt hervor, in dem die Leistungen des vermittelnden als auch des veranstaltenden Reisebüros im einzelnen behandelt werden sollen.

a) Die Vermittlung von Leistungen der Verkehrs- und Hotelbetriebe

Im Zusammenhang mit einer Reise spielen die Dienstleistungen der Verkehrs-, Verpflegungs- und Beherbergungsbetriebe die größte Rolle. Dabei kommen bei den Verkehrsbetrieben als Verkehrsmittel vor allem folgende in Frage: Eisenbahn, Kraftwagen, Schiffe und Flugzeuge. Die vermittelnde Tätigkeit des Reisebüros ist hierbei ein reines Anweisungsgeschäft. Das Reisebüro fungiert als Zwischenverwaltung oder Ausgabe- bzw. Buchungsstelle der mit ihm im Vertrag stehenden Verkehrs- und Hotelbetriebe. Es muß mit seinen Vertragspartnern zu festgesetzten Terminen abrechnen und erhält als Vergütung für seine Vermittlertätigkeit eine Provision, die sich nach der Höhe des Umsatzes bemißt, selten nach der Anzahl der abgesetzten Anweisungen. Von allen Verkehrsmitteln ist die Eisenbahn immer noch das am häufigsten benutzte Beförderungsmittel.

Für das Reisebüro kommen dabei folgende Vermittlungsgeschäfte in Frage:¹⁾

- aa) Verkauf von Fahrtausweisen, die sowohl Fahrkarten als auch Fahrscheine umfassen,
- bb) Verkauf von Platzkarten,
- cc) Verkauf von Bettkarten und
- dd) Verkauf von Verpflegungsausweisen.

1) Vgl. Eckemann, K.: A.a.O., S. 23.

Platzkarten, Bettkarten und Verpflegungsausweise sind Beikarten zu Fahrtausweisen. Sie sind in der Regel Anweisungen auf Dienstleistungen von Nebenbetrieben der Eisenbahn (Mitropa in Deutschland) oder Unternehmen, die mit ihr in einem Vertragsverhältnis stehen (Mitropa in der Schweiz)¹⁾.

F a h r k a r t e n werden von den Reisebüros zum gleichen Preis, mit demselben Beförderungsanspruch und in der gleichen äußeren Aufmachung, wie sie am Bahnschalter zu haben sind, ausgegeben. Sie werden in der Regel nur für Inlandsfahrten verkauft und sind schon für bestimmte Fahrstrecken mit dem entsprechenden Preis vorgedruckt. Die Preise für Fahrkarten, die von der Eisenbahnverwaltung blanco geliefert werden, ergeben sich für die jeweilige Fahrstrecke aus einem Tarif. Zweckmässig ist die Verwendung von Maschinendruckern, wie sie an den Bahnhofsschaltern zu finden sind. Damit entfällt die Lagerung und Verwaltung großer Mengen vorrätiger Fahrkarten.

F a h r s c h e i n é werden sowohl für Inlands- als auch für Auslandsstrecken ausgestellt. Ihre Ausgabe ist ausschließlich den Reisebüros überlassen. Sie werden vor allem dann ausgestellt, wenn der Reisende mehrere Strecken zu fahren wünscht, für die es im Abfahrtsbahnhof keine vorrätigen Fahrkarten gibt. Sie sind insbesondere bei Fahrten ins Ausland zweckmässig und bequem, weil der Reisende seine ganze Hin- und Rückfahrt - einschließlich etwaiger Nebenfahrten (Ausflugsfahrten) - bereits bei Antritt der Reise im Inland bezahlen kann und sich damit der Mühe entledigt, im Ausland eine Fahrkarte zu kaufen und sich die notwendigen Devisen zu verschaffen. Fahrscheine sind nur in der Form von Fahrscheinheften gültig, auch wenn nur ein einziger Fahrschein darin enthalten ist. Sie werden wie Fahrkarten entweder bedruckt oder als Blankoscheine von der Eisenbahnverwaltung geliefert.

Fahrtausweise können in unbegrenzter Zahl verkauft werden, **P l a t z -** und **B e t t k a r t e n** dagegen stehen nur in einer beschränkten Anzahl zur Verfügung. Platzkarten werden für alle Bahnhöfe ausgegeben. Sie gewähren dem Reisenden gegen Entrichtung der vorgeschriebenen Gebühr den Anspruch auf einen bestimmten Sitzplatz in einem Eisenbahnwagen. Die Abrechnung erfolgt

1) Vgl. Köhler, R.: Die Nebenbetriebe der Reichsbahngesellschaft auf dem Gebiete des Personenverkehrs, in: "Archiv für Eisenbahnwesen", Heft 5/6, Jahrg. 1926, S. 1041 ff. und 1254 ff.

wie bei den Fahrtausweisen entweder mit der Eisenbahnverwaltung direkt oder mit einer Zwischenverwaltung. Bettkarten werden ebenfalls in beschränkter Anzahl für die schlafwagenführenden Züge ausgestellt. Da die Schlafwagen Eigentum besonderer Schlafwagen-gesellschaften¹⁾ sind, erfolgt auch die Abrechnung mit diesen oder einer ihrer Zwischenverwaltungen. "Die Reisebüros können auch Speisewagenbons, die zur Inanspruchnahme von Leistungen der Restaurationswagen in den Zügen berechtigen und Bezugscheine für Bettwäsche, die zur Verwendung in Liegewagen dient, verkaufen"²⁾. Der Verkauf von Bett- und Platzkarten ist bei den Reisebüros sehr beliebt, da damit immer der Verkauf eines Fahrtausweises für eine längere Strecke verbunden ist. Um Doppelbelegungen zu vermeiden, werden bei den Verwaltungen der Eisenbahn und der Schlafwagengesellschaften oder größeren DER-Reisebüros sog. Laufkarten oder Diagramme geführt. Bei jedem Verkauf einer Platz- oder Bettkarte muß das Reisebüro mit dieser zentralen Stelle in Verbindung treten. Nur auf diese Weise kann das Reisebüro dem Kunden eine Bett- oder eine ganz bestimmte Platzkarte ausstellen und sofort übergeben.

Entsprechend der Entwicklung des Auto- und Autobusverkehrs in den letzten Jahrzehnten hat auch die Vermittlung der Leistungen dieser Unternehmen im Reisebüro an Bedeutung zugenommen und kleineren Büros neue Verdienstmöglichkeiten geschaffen. Es werden von den Reisebüros Autofahrscheine für alle Arten der Autobusbeförderung im In- und Ausland ausgegeben (Kurs-, Linien-, Ausflugs- oder Fernverkehr). Auch hier ist die Anzahl der verfügbaren Plätze beschränkt, so daß der Verkauf solcher Fahrtausweise und die Abrechnung nur im Einklang mit dem Autobusunternehmen oder dessen Zwischenverwaltung erfolgen kann.

Im Schiffsverkehr verkauft das Reisebüro Anweisungen auf den Personentransport auf Seeschiffen (Passagen) und auf Küsten- und Flußschiffen (Schiffsscheine)³⁾. Während die Ausgabe von Schiffs-scheinen unbeschränkt wie der Verkauf von Eisenbahnfahrtausweisen erfolgen kann, müssen die Anweisungen auf Passagen einzeln von den

1) In Europa sind es zur Hauptsache die "Internationale Schlafwagen-gesellschaft (ISG) und die "Deutsche Schlaf- und Speisewagengesellschaft" (DSG).

2) Vgl. Drosihn, F.: Das Reisebüro. in: "Thoms Handbuch für Fremden-verkehrsbetriebe", Giessen 1952, S. 96.

3) Derselbe: A.a.O., S. 96.

Reedereien oder ihren Hauptagenturen bezogen werden. Es muß erst eine Bestätigung der Reservation vorliegen. Ebenso kann der Verkauf von Flugscheinen für Flüge im In- und Ausland nur im Einklang mit den Fluggesellschaften und in einer von ihnen vorgeschriebenen Form erfolgen. Hier ist das System der Laufkarten besonders ausgebildet, es mußte es sein, weil hier nicht nur über die Plätze für die Gesamtstrecken, sondern auch über die Teilstrecken Buch zu führen ist. Die Hauptkarte befindet sich jeweils bei der Flugleitung des Startplatzes, die Teilstreckenpläne bei den Flugleitungen der Unterwegshäfen¹⁾. Auch hier kann demnach die Ausfertigung der Flugscheine nach vorheriger Bestellung des gewünschten Platzes und nach erfolgter Bestätigung der Reservation seitens der betreffenden Flugleitung erfolgen.

Der Verkauf von Anweisungen auf Leistungen der Schiffs- und Fluggesellschaften erfordert schon eine gute Organisation des Reisebüros. Deshalb haben sich auch auf diesem Gebiet einige Spezialbüros etabliert, die sich nur mit dem Verkauf solcher Anweisungen befassen.

Die Anweisung auf Leistungen der Verpflegungs- und Beherbergungsbetriebe ist der Hotelgutschein. Grundlage dieser Leistung sind Verträge der einzelnen Reisebüros oder einer Zwischenverwaltung mit den einzelnen Reisebüros oder einer Zwischenverwaltung mit den einzelnen Hotelbetrieben, deren Leistungen, Lage und Größe dem Reisebüro bekannt sind. Der Gutschein kann auf eine Leistung des Hotels (z.B. nur Übernachtung) oder auf mehrere (z.B. Übernachtung und Verpflegung) oder nur auf Verpflegung in einem Gaststättenbetrieb lauten, wobei die Höhe des Preises weitgehend von der Kategorie des Hotels (Hotelpension, Luxushotel etc.) und der Kategorie der bestellten Zimmer abhängt. Je nach den vertraglich getroffenen Vereinbarungen gibt es hierbei mannigfaltige Variationen. Es kann jedes Reisebüro für sich allein Verträge mit verschiedenen Hotel- und Gaststättenbetrieben abschließen oder eine Zwischenverwaltung, mit der dann die einzelnen Reisebüros in Verbindung stehen. Besteht ein Vertragsverhältnis zwischen den einzelnen Hotel- und Gaststättenbetrieben und einer Zwischenverwaltung, so sind die Hotelgutscheine für alle Vertragshotels der Zwischenverwaltung einheitlich. "Die Ausfertigung erfolgt in mehreren Exemplaren; das eine erhält der Reisende als Legitimation dem Hotel gegenüber

1) Vgl. Eckemann, K.: A.a.O., S. 41.

das zweite die Zwischenverwaltung als Abrechnungsgrundlage der Verkaufsstelle, das dritte das bezogene Hotel als Avis, während das vierte der Ausfertigungsstelle als Unterlage zu verbleiben pflegt. Der Gast gibt seinen Gutschein im Hotel an Zahlungs Statt ab und erhält daraufhin die im Gutschein verzeichneten - reser-vierten - Leistungen. Das Hotel sendet die Gutscheinausfertigung, die ihm der Gast ausgehändigt hat, der Zwischenverwaltung als Unterlage für seine Forderung ein, die Zwischenverwaltung schließt den Ring, indem sie an das Hotel zahlt¹⁾. In diesem Falle steht nicht das einzelne Reisebüro mit den verschiedenen Hotelbetrieben in einem Vertragsverhältnis, sondern nur die Zwischenverwaltung.

Sofern sich die Anweisung auf Leistungen ausländischer Leistungsträger bezieht, ist damit natürlich immer eine Devisen-frage verbunden. Deshalb sind Hotelgutscheine bei den Reisenden insbesondere bei Reisen ins Ausland ein beliebtes Zahlungsmittel, da damit die Ungewißheit der erforderlichen Geldmenge und die Be-sorgung von Devisen entfällt und der Kunde sämtliche Leistungen der in Frage kommenden Hotel- und Gaststättenbetriebe bei Antritt der Reise gleich bezahlen kann.

Eine Art von Anweisungen ist noch zu erwähnen, die im Ver-mittlungsgeschäft eine große Rolle spielt, nämlich die Anweisungen auf Leistungen anderer Reisebüros. Sofern das andere Reisebüro selbst die Leistungen erstellt (z.B. Pauschalreisen, Ausflüge, Stadtrundfahrten, Besichtigungen usw.), geschieht es in Form von Teilnehmerausweisen, die dem vermittelnden Reisebüro von seinem Geschäftspartner zur Verfügung gestellt werden.

Ist das andere Reisebüro dagegen ebenfalls nur Vermittler, so wird auf dieses, ganz gleich um welche Art der möglichen Reisebürogeschäfte es sich handelt, ein Voucher gezogen, der in seiner Art dem Verrechnungsscheck im Bankverkehr entspricht. Die entsprechenden Originalanweisungen erhält der Reisende dann bei der bezogenen Stelle, die den Gegenwert durch Verrechnung des Vouchers mit dem Aussteller erhält.

1) Drosihn, F.: A.a.O., S. 96.

b) Die Veranstaltung von Pauschalreisen

Der Unterschied zum reinen Vermittlungsgeschäft besteht darin, daß das veranstaltende Reisebüro nicht nur einzelne Leistungen anderer Betriebe vermittelt, sondern diese durch seine eigene organisatorische Leistung zu einer eigenen Leistungseinheit, der Reise, kombiniert¹⁾. Die einzelnen Leistungen der Betriebe stellen gewissermaßen nur Rohstoffe eines Produktes, nämlich der Reise, dar, das der Kunde kauft. Der Preis für die Reise mit allen ihren Bestandteilen (Fahrt, Verpflegung, Beherbergung, Ausflüge, Besichtigungen usw.) wird vor Antritt der Reise durch eine **P a u s c h a l e** abgegolten, die natürlich bei ein und derselben Reise je nach der beanspruchten Wagenklasse der Eisenbahn oder der Kategorie des Zimmers in einem Hotel differieren kann. Die Aufgabe des Reisebüros ist es nun, die günstigsten Kombinationsmöglichkeiten zu suchen und die notwendigen Vorarbeiten für die Durchführung der Reise zu leisten, wobei es die volle Verantwortung für die Ausführung aller übernommenen Verpflichtungen gemäß den Vereinbarungen trägt. Als Äquivalent für seine Sonderleistungen beansprucht das Reisebüro neben den Provisionen für die Vermittlung der Leistungen anderer Betriebe eine Vergütung, die kalkulatorisch in Form eines Gewinnzuschlages in Erscheinung tritt. Dieser zusätzlichen Verdienstmöglichkeit steht aber andererseits ein großes Risiko gegenüber. Um hier den richtigen Weg zu gehen, ist schon unternehmerisches Können und ein gewisses Maß Fingerspitzengefühl notwendig. Ebenso erforderlich ist hierbei eine sorgfältig ausgearbeitete Kalkulation im Gegensatz zum reinen Vermittlungsgeschäft. "Die Grenze zwischen Anweisungs- und Pauschalreiseverkauf liegt dort, wo ein Reisebüro die Leistung des reinen Anweisungsverkaufes durch Kalkulation und besondere Ausarbeitung ergänzen muß, um die gewünschte Reise entstehen zu lassen, also wo für den Außenstehenden die Möglichkeit einer Kalkulation aufhört"²⁾.

Die Erbringung solch einer kombinierten touristischen Leistung (Pauschalreisen oder "eigene Geschäfte" genannt) zu einem Einheitspreis ist grundsätzlich in der Form der

1) Vgl. auch S. 23.

2) Drosihn, F.: A.a.O., S. 98.

Gesellschaftsreise wie in derjenigen der Einzelpauschalreise möglich¹⁾.

ba) Gesellschaftsreisen

Wie der Name schon sagt, handelt es sich hierbei um eine Gesellschaft, um eine größere Gruppe von Menschen, die sich dazu entschlossen hat, eine vom Reisebüro nach einem bestimmten Programm sich abwickelnde Reise zu kaufen. Es ist im gewissen Sinne eine Interessengemeinschaft, wobei jeder Teilnehmer an das festgelegte Programm gebunden ist. Entscheidend für die Entwicklung dieser Form des Reisens wie überhaupt des gesamten Reisebürowesens sind die Preisermäßigungen der Verkehrsunternehmen, insbesondere der Eisenbahn, für Gruppenfahrten, die heute bis zu 50% des normalen Fahrpreises ausmachen können²⁾, sowie der Beherbergungsbetriebe bei Unterbringung einer größeren Anzahl von Personen. Die besondere Leistung des Reisebüros besteht in der Organisation solcher Reisen. Es muß ein Programm für die Reise ausarbeiten, die Planung der Durchführung und schließlich die Werbung der Teilnehmer vornehmen. Abgesehen von den vielen organisatorischen Fragen, muß zunächst Klarheit über alle Teilleistungen der gesamten Reise bestehen. Dann muß die Kalkulation unter Berücksichtigung der an die anderen Betriebe für deren Leistungen abzuführenden Beträge erstellt und ein Einheitspreis (Pauschale) festgelegt werden. Dabei ist eine Mindestteilnehmerzahl zugrunde zu legen, bei der eine solche Reise überhaupt rentabel wird.

Programm und Pauschale werden nun veröffentlicht und die Teilnehmer für die Reise geworben. "Hier zeigt sich deutlich ein Teil des Unternehmerrisikos, das die Büros eingehen, wenn sie bei ihrer Preiskalkulation eine bestimmte Frequenz voraussetzen müssen, denn der Kunde verlangt zu dem offerierten Preise die in Aussicht gestellten Reiseleistungen, unabhängig von der sonstigen Beteiligung"³⁾.

Diese Form des Reisens bietet dem Reisebüro Spielraum für die eigene Initiative. Und das besondere Verdienst des Reisebürogewerbes liegt gerade auf diesem Gebiet. Ermöglicht es doch

1) Vgl. Hunziker, W. und Krapf, K.: A.a.O., S. 298.

2) Vgl. Fahrpreisermäßigungen der Deutschen Bundesbahn, nach dem Stande vom 3.6.1956 (Manuskript).

3) Drosihn, F.: A.a.O., S. 99.

auf diese Weise zahlreichen im Reiseverkehr unerfahrenen Personen die Teilnahme am Reiseverkehr. Dem Reisebürogewerbe eröffnen sich auf diesem Gebiet auch immer neue Möglichkeiten, seinen Wirkungskreis zu vergrößern. Durch enge Zusammenarbeit mit den Verkehrsunternehmen und in Harmonie mit den Interessenvertretungen der arbeitenden Bevölkerungskreise suchen auch die Reiseunternehmer "ihre internen Kalkulationen den sozialen Erfordernissen ausgleichend anzupassen"¹⁾.

Schließlich sind noch besondere Ereignisse bzw. Veranstaltungen ein Anlaß für Gesellschaftsfahrten, so z.B. Sportveranstaltungen, Tagungen, Studienreisen usw.

bb) Einzel-Pauschalreisen

Als Einzel-Pauschalreise "wird eine Reiseveranstaltung bezeichnet, bei der ein Reisender auf alle Leistungen, die er auf seiner Reise von Transportunternehmen, Hotels, Besichtigungsstätten, Rundfahrtveranstaltern und ähnlichen Betrieben in Anspruch zu nehmen gedenkt, Anweisungen in seinem Reisebüro en bloc bezieht. Er kauft eine ganze Reise"²⁾.

Der grundlegende Unterschied zur Gesellschaftsreise besteht bei dieser Form des Reisens darin, daß die Reise nicht für eine Gruppe von Personen, sondern für einen Reisenden allein zusammengestellt wird unter Berücksichtigung seiner persönlichen Wünsche. Der Kunde erhält einen vollständig ausgearbeiteten Reiseplan zu einem Pauschalpreis, der "außer Getränken und persönlichen Ausgaben alles Zugehörige, wie Fahrtausweise und Verpflegung während der Bahnfahrten, Hotelleistungen incl. Bedienung und Trinkgelder, Steuern, Kurtaxen usw., Besichtigungsfahrten und Führungen, Stellung von Privatautos, Gepäckbeförderung und Versicherung, Fahrt vom und zum Bahnhof"³⁾ umfassen kann. Für den Reisenden liegt der große Vorteil darin, daß er sich nicht selbst der Mühe unterziehen braucht, mit den einzelnen Hotels, Verkehrsunternehmen usw. in Verbindung zu treten. Das Reisebüro aber ist in der Lage, auf Grund seiner ständigen Verbindung mit den Verkehrsunter-

1) Drosihn, F.: Das Reisebüro im Rahmen der Wirtschaftsrechnung, Diss. Tübingen 1934, S. 44.

2) Derselbe: A.a.O., S. 45.

3) Lckemann, K.: A.a.O., S. 25.

nehmungen für jede gewünschte Reise Fahrplan und Fahrtpreis zu erstellen. Auf Grund der ihm vorliegenden Hotelverträge ist es weiter imstande, den Preis für sämtliche Hotelleistungen zu errechnen. Es kann sogar infolge günstiger Verträge mit Beherbergungs- und Verpflegungsbetrieben, Vereinbarungen mit Kurverwaltungen usw. bei längerem Aufenthalt des Gastes P a u s c h a l a u f e n t h a l t e einschließlich aller Kurmittel, Kurtaxen und sonstiger Nebenausgaben zu ermäßigtem Preis vermitteln. Dadurch ergibt sich für den Reisenden eine Verbilligung der gesamten Reise. Eine Ermäßigung der Fahrtkosten allein, wie sie bei Gesellschaftsreisen charakteristisch ist, kann allerdings nicht erreicht werden.

c) Nebenleistungen

Sowohl das vermittelnde als auch das veranstaltende Reisebüro erbringt neben den spezifischen Leistungen auch solche, die zwar eng mit der Vorbereitung und Durchführung einer Reise zusammenhängen aber doch Sonderleistungen darstellen. Insbesondere sind es

ca) Der Geldwechsel. Darunter ist der Ankauf von Devisen und Sorten zu verstehen, die an die Kunden verkauft werden oder auch zum Ausgleich der Forderungen, die durch die Vermittlung von Leistungen ausländischer Betriebe verwendet werden¹⁾.

cb) Vermittlung von Kreditbriefen und Schecks.

Es sind auf in- oder ausländisches Geld lautende Anweisungen. Die Ausgabe solcher Anweisungen ist, sofern staatliche Bestimmungen dem nicht entgegenstehen, den Reisebüros gestattet. Am bekanntesten sind die von den größeren internationalen Reisebüros, wie z.B. der American Express Company, New York, ausgegebenen Traveller-Schecks. Eine andere Art von Anweisungen, die mit den obengenannten verwandt ist und von Reisebüros ausgegeben wird, sind die Reisegutscheine. Ihrer Wirkung nach sind sie nichts anderes als "Vorwerk- oder Anzahlungsgutscheine", die die Reisebüros für geleistete Anzahlungen ausgeben. Sie werden bei Buchung der Reise zu Lasten des Ausstellers verrechnet.

cc) Vermittlung von Versicherungspolice.

Die am häufigsten vermittelten Versicherungspolice beziehen sich auf die Versicherung gegen Unfall und Reisegepäckdiebstahl und -beschädigung. Die entsprechende Inanspruchnahme zur Ver-

1) Vgl. Eckmann: A.a.O., Fußnote Nr. 43, S. 23.

mittlung von Reisen häuft sich im Reisebüro auch die Nachfrage nach Gewährung von Versicherungsschutz gegen schädigende Ereignisse. Die Versicherungspolice werden entweder mit allen notwendigen Angaben bereits an die Büros geliefert oder so weit vorgedruckt, daß nur noch Prämienbetrag und Versicherungssumme einzusetzen sind¹⁾. Dabei fungieren die Reisebüros als Agenten eines Versicherungsunternehmens, mit dem sie entsprechende Verträge abgeschlossen haben.

cd) Die Visabesorgung.

Diese Tätigkeit ist dann von Bedeutung, wenn zwischen den einzelnen Staaten Visumzwang besteht. Zwischen einzelnen europäischen Ländern besteht dieser heute nicht mehr, so daß nur ein Reisepaß genügt. Bei Beantragung eines Visums nach überseeischen Staaten ist eine persönliche Vorstellung des Antragstellers erforderlich, so daß hier das Reisebüro keine Möglichkeit hat, dem Reisenden die Mühe abzunehmen. Es ist an sich keine lukrative Angelegenheit. Meist berechnet das Reisebüro lediglich die Selbstkosten, die durch den Botengang entstanden sind. Die Verdienstquelle besteht höchstens darin, daß meist mehrere Visa zusammen in einem Botengang erledigt werden, wobei jeder Kunde die Kosten eines einzelnen Botenganges berechnet erhält.

Die Schilderung aller möglichen Nebenleistungen kann verständlicherweise nicht erfolgen. Es gibt deren noch andere, wie z.B. Verkauf von Kursbüchern, Landkarten, Stadtplänen usw.

d) Betriebsfremde Leistungen

Betriebsfremde Leistungen, also solche, die über den Rahmen der eigentlichen Reisebürotätigkeit hinausgehen, werden aus verschiedenen Gründen ausgeführt. Besondere Standortverhältnisse, das Streben nach neuen Erwerbsquellen und vor allem die Hebung des Beschäftigungsgrades in der ruhigen Zeit mögen wohl in den meisten Fällen den Anlaß geben, solche Leistungen zu vollbringen. Ein typisches Beispiel für den letztgenannten Grund ist der Verkauf von Theaterkarten. Wenn die Reisesaison aufhört, geht erfahrungsgemäß die Theatersaison an.

1) Eckemann, K.: A.a.O., S. 24.

Solche betriebsfremden Leistungen sind weiterhin der Verkauf von Eintrittskarten für jegliche Veranstaltungen sportlicher und kultureller Art, die Annahme von Toto- und Lottoscheinen usw. In der Praxis sieht man derartige Leistungen nicht als unbedingt betriebsfremd an, da sie zur Hebung des Beschäftigungsgrades und mitunter sogar zur Erhaltung der Existenz notwendig sind und deshalb von den meisten Reisebüros übernommen wurden. Diese Tatsache kommt auch in der buchhalterischen Behandlung der aus ihnen resultierenden Erlöse zum Ausdruck, worauf in einem späteren Abschnitt noch hingewiesen wird. Gewiß, von einigen Geschäften läßt es sich generell nicht sagen, ob sie in den Rahmen der Tätigkeit eines Reisebüros fallen oder nicht. Das trifft, um nur ein Beispiel zu nennen, beim Verkauf von Theater- oder Festspielkarten zu. Denn es gibt Reisende, die einen Festspielbesuch in Verbindung mit ihrer Reise wünschen, für den das Reisebüro die Eintrittskarten beschaffen muß. In einem solchen Falle gehört der Theater- und Festspielkartenverkauf natürlich zu den Nebenleistungen eines Reisebüros, wogegen der Verkauf solcher Karten an Nichtreisende eine betriebsfremde Tätigkeit darstellt. Ebenso ist die Annahme von Toto- und Lottowettscheinen eine absolut betriebsfremde Tätigkeit, denn sie hat mit einem Dienst am Reisenden doch überhaupt nichts zu tun, außer, es handelt sich um Wettscheine, die von Reisenden abgegeben werden. Doch in der Praxis stellt dabei die einheimische Bevölkerung die Hauptkundschaft dar.

3. Besonderheiten der Leistungserstellung im Reisebüro

Das Reisebüro ist ein reiner Dienstleistungsbetrieb im Gegensatz zu den Beherbergungs- und Verpflegungsbetrieben, die neben der reinen Dienstleistung, der Beherbergung und Servierleistung auch Produktions- und Handelsleistungen erbringen (z.B. Herstellung von Speisen, Verkauf von Getränken). Um zu der Auffassung zu kommen, daß auch diese Betriebe zu den Dienstleistungsbetrieben gehören, muß man den Begriff "Dienstleistung" etwas weiter fassen und wie Thoms¹⁾ eine "güterfundierte Dienstleistung" verstehen. Solch eine güterfundierte Dienstleistung kennt das Reisebüro nicht, denn es besteht keine Verbindung der

1) Vgl. Die Arten und der Charakter des Fremdenverkehrsbetriebes in: Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe, Giessen 1952, S. 74.

Dienstleistung mit einem materiellen Gut. Die Dienstleistungen der Reisebüros können vielmehr mit denen eines Spediteurs verglichen werden. Der Unterschied besteht nur darin, daß es sich beim Reisebüro um die Beförderung von Personen und beim Spediteur um die Beförderung von Gütern handelt. Ihr gemeinsames Merkmal ist, daß sie sich grundsätzlich fremder Transportführer bedienen und selbst immer eine Vermittlerstellung einnehmen. Auch das veranstaltende Reisebüro nimmt diese Stellung ein, da bei ihm zu der eigentlichen Vermittlertätigkeit ja nur das Arrangement hinzukommt. Die Erstellung der eigentlichen Leistung erfolgt niemals vor den Augen des Reisenden, wie es beispielsweise im Handel der Fall ist. Das Reisebüro hat deshalb auch keinen Einfluß auf die Vollkommenheit der Leistungen während der Reise. Daraus ergibt sich seine große Abhängigkeit von anderen Unternehmungen. Aus dieser Verflechtung des Reisebüros mit anderen Gewerbezweigen resultiert seine Abhängigkeit auch in einer anderen Weise. Alle staatlichen Bestimmungen, sei es auf dem Verkehrs-, finanz- oder sozialpolitischen Sektor, betreffen das Reisebürogewerbe ebenso wie die Unternehmungen, deren Leistungen es vermittelt. Hinsichtlich des Auslandsreiseverkehrs können Devisen- oder Paßbestimmungen sowie politische Aktionen sich fördernd oder lähmend auf den Reiseverkehr und somit auch auf die Reisebürotätigkeit auswirken. Das Reisebüro wird gezwungen, seine Geschäftstaktik danach auszurichten. Handelsfunktionen können dem Reisebüro nur in Bezug auf einige Nebengeschäfte (z.B. Verkauf von Stadt- und Fahrplänen usw.) zugesprochen werden. Diese Geschäfte sind jedoch im Verhältnis zur eigentlichen Reisebürotätigkeit unbedeutend. In den meisten Fällen handelt es sich um ein Kommissionsgeschäft. So ist z.B. die Ausgabe von Fahrkarten kein "Verkauf" im eigentlichen Sinne, sondern nur ein Vermittlungsgeschäft. Denn das Reisebüro kauft die Fahrkarten nicht ein und verkauft sie für eigene Rechnung, sondern es erhält diese Anweisungen von der Eisenbahnverwaltung zu treuen Händen. Das eingenommene Geld ist Eigentum der Eisenbahnverwaltung. So ist auch die dafür gewährte Vergütung keine Handelsspanne auf einen Einstandspreis, sondern lediglich eine Provision¹⁾.

1) Steuerrechtlich kommt diese Tatsache insofern zum Ausdruck, als daß nicht die gesamten kassenmäßigen Einnahmen als Grundlage zur Berechnung der Umsatzsteuer dienen, sondern lediglich die Provisionen.

Eine Produktion auf Lager, wie es in Produktionsbetrieben der Fall ist, kann im Reisebüro nicht erfolgen. Seine Leistungen sind rein personeller Natur und nicht speicherbar. Leistungserstellung und Absatz fallen zeitlich zusammen¹⁾. Nahezu alle Aufwendungen im Reisebüro entstehen unabhängig davon, ob eine Leistung erstellt wird oder nicht²⁾. Durch die Leistungserstellung selbst erwachsen dem Reisebüro kaum Mehrkosten. Lediglich die Leistungsbereitschaft verursacht Aufwendungen, deren Höhe von der gewählten Leistungsbereitschaftsstufe abhängt. Da von ihr sehr stark die Höhe der Gesamtaufwendungen beeinflusst wird, ist es Aufgabe des Unternehmers, hierbei das Wirtschaftlichkeitsprinzip nicht außer acht zu lassen. Bei der Entscheidung über die Zahl der einzustellenden Angestellten wie bei der Wahl der Größe des Geschäftsräumtes ist immer ein günstiges Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag zu suchen. Da die Personal- und Raumkosten den größten Teil aller Aufwendungen ausmachen, sind sie auch bei einer Rationalisierung der Leistungserstellung besonders in Betracht zu ziehen.

Die Höhe des Ertrages ist die andere Seite des Wirtschaftlichkeitsprinzips. Sie ist im Reisebürogewerbe mehr als in anderen Branchen von außerbetrieblichen Faktoren abhängig. Eine durchaus wirtschaftliche Organisation der Leistungsbereitschaft ist noch kein Mittel zur Erzielung eines maximalen Ertrages. Seine Höhe hängt vielmehr ab von der Marktleistung bzw. dem Umsatz und den Provisionssätzen oder Gewinnmargen pro Umsatzeinheit. Erst wenn die Dienstleistung am Markte abgesetzt wird, fließen Mittel in den Betrieb.

Dem Reisebüro selbst stehen in der Hauptsache drei Möglichkeiten zur Beeinflussung des Umsatzes sowie des Ertrages offen. Diese bestehen in

- a) der Werbung,
- b) der Auswahl der Leistungsarten und Leistungsträger,
- c) der Festsetzung der Höhe des Preises bei den "eigenen Geschäften".

1) Vgl. Legler, P.: Das Rechnungswesen des Reisebüros, Zürich 1950, S. 73.

2) Nach Eckemann, K.: A.a.O., S. 61, betragen die fixen Aufwendungen etwa 90% und die variablen ca. 10%. Die fixen Aufwendungen bleiben jedoch nur innerhalb bestimmter Beschäftigungsgrenzen konstant. Als Einheits- oder Stückkosten sinken sie bei steigendem Beschäftigungsgrad und steigen bei sinkendem Beschäftigungsgrad (Vgl. Legler, P.: A.a.O., S. 25).

Die Werbung ist bei allen Geschäften des Reisebüros eine notwendige innerbetriebliche Maßnahme. Sie besteht vornehmlich in der Beratung des Reisenden, der sich vertrauensvoll an das Reisebüro wendet. Ebenso wie im Handel, so ist auch im Reisebürogewerbe die Dienstleistung stark werbebetont. Der Expedient eines Reisebüros wirbt durch seine Beratung für das Reisebüro und zugleich für andere Leistungsträger, die bei der Durchführung der Reise in Frage kommen. Es wurde schon an einer anderen Stelle erwähnt, daß die kostenlose Beratung mit zur Dienstleistung eines Reisebüros gehört. Sie führt natürlich nicht immer zu einem Erfolg, so daß dem dadurch entstehenden Aufwand nicht immer ein entsprechendes Äquivalent gegenübersteht¹⁾.

Die Auswahl der Leistungsarten bzw. der Leistungsträger, also derjenigen Dienstleistungsbetriebe, die während einer Reise in Anspruch genommen werden, beeinflußt einmal die Höhe des Umsatzes und - was wesentlich wichtiger ist - die Höhe des Ertrages. Der Ertrag ist, wie schon erwähnt, abhängig von den Provisionsätzen oder der Gewinnmarge im Pauschalreisegeschäft. So bringt z.B. der Verkauf von Fahrtausweisen der Eisenbahn zwar mitunter sehr hohe Umsätze, jedoch im Verhältnis zum Pauschalreisegeschäft geringere Erträge. Selbst im Fahrkartengeschäft sind die sich aus den einzelnen Leistungen ergebenden Erträge nicht immer proportional der Leistung. Denn verkauft z.B. ein Münchner Reisebüro eine Fahrkarte nach Hamburg, so ist der Arbeitsaufwand der gleiche wie beim Verkauf einer Fahrkarte nach Stuttgart. Der Fahrtpreis nach Stuttgart aber ist bedeutend niedriger als der nach Hamburg und dementsprechend auch die Provision. Die gleichen Verhältnisse liegen im Handelsgewerbe vor. Die Auswahl der Leistungsträger kommt dem Einkauf der Waren im Handelsbetrieb gleich. Der Grundsatz "schon im Einkauf liegt der Gewinn" gilt auch im Reisebürogewerbe. Die Art der Geschäfte und die Höhe der von den Leistungsträgern gewährten Provisionssätze beeinflussen ebenso die Wirtschaftlichkeit und Rentabilität wie die aus einer Leistungsbereitschaftsstufe resultierenden mehr oder minder hohen Aufwendungen.

Die Höhe des Preises bei den "eigenen Geschäften" des Reisebüros beeinflußt ebenfalls bis zu einem gewissen Grade die Höhe

1) Vgl. S. 22.

der Marktleistung. Entsprechend der Verkaufspreisbemessung für die eingekauften Waren im Handel hat das veranstaltende Reisebüro die Möglichkeit, selbst den Preis für eine Pauschalreise zu bestimmen. Ein niedrigerer Pauschalpreis im Vergleich zur Konkurrenz wird im allgemeinen einen höheren Umsatz bringen, auf längere Sicht aber nur dann, wenn er nicht auf Kosten der Qualität kalkuliert wird. Bei den reinen Vermittlungsgeschäften hat das Reisebüro keinen Einfluß auf die Höhe des Preises, da es lediglich einzelne Dienstleistungen anderer Leistungsträger zu einem von ihnen bestimmten Preise vermittelt. Anders ist es bei den sog. "eigenen Geschäften". "Im Gegensatz zu den Kommissionsgeschäften, wo Umsatzkonkurrenz besteht, herrscht bei den 'eigenen Geschäften' Preiskonkurrenz"¹⁾. Der Pauschalpreis für die einzelnen Reisen wird hier unter Einbeziehung eines Gemeinkostenzuschlages und eines Risiko- und Gewinnzuschlages kalkuliert. Bei der Festsetzung des Gemeinkostenzuschlages müssen auch diejenigen Verwaltungskosten berücksichtigt werden, die für die Erhaltung der Betriebsbereitschaft außerhalb der Saison dem Reisebüro erwachsen. Das ist eine nicht leicht zu lösende Aufgabe, zumal die Bildung des Pauschalpreises nicht unter Außerachtlassen der Konkurrenzpreise erfolgen muß. Der Anteil der variablen Kosten ist im Pauschalreisegeschäft etwas höher als beim reinen Vermittlungsgeschäft infolge eines höheren Betrages der Werbungskosten²⁾. Jede ausgeschriebene Pauschalreise erfordert eine besondere Werbung.

Von den außerbetrieblichen Faktoren, die die Größe der Marktleistung im Reisebürogewerbe beeinflussen, sind neben der schon anfangs erwähnten Abhängigkeit des Reisebüros von anderen Unternehmen und von staatlichen Regelungen vor allem seine Abhängigkeit und erhöhte Krisenempfindlichkeit zu nennen. Lang anhaltende Schlechtwetterperioden in der Saison wirken sich nachhaltig auf alle Reisebürogeschäfte aus. Die letzten Jahre waren ein gutes Beispiel dafür. Die zum großen Teil verregneten Sommermonate wirkten sich lähmend auf den Reiseverkehr aus.

Während andere Dienstleistungsbetriebe (z.B. die Eisenbahn und ein großer Teil der Beherbergungs- und Verpflegungsbetriebe) ganz-

1) Legler, P.: A.a.O., S. 107.

2) Legler, P.: A.a.O., S. 132. ermittelte bei dieser Art von Geschäften einen Satz von 17,2% variabler Kosten, während sie sonst etwa 10% betragen.

jährig mehr oder minder voll beschäftigt sind, kann das Reisebüro-gewerbe im allgemeinen nur mit einer Saison während der Sommermonate und seitdem der Wintersport an Popularität zugenommen hat, mit einer kurzen Wintersaison rechnen, Insofern ist das Reisebüro am besten mit einem Saisonhotel vergleichbar, das ebenfalls nur eine mehr oder minder lange Zeit während des Jahres mit Gästen rechnen kann. Damit hängen schwierige Fragen der Finanz- und Personalpolitik zusammen. Das Reisebüro "muß eine vorsichtige Finanzpolitik treiben und aus den fetten Monaten die nötigen Mittel für die mageren zu schöpfen suchen"¹⁾. Während die Erträge nur eine beschränkte Zeit lang dem Reisebüro zufließen, muß es den Betrieb das ganze Jahr finanzieren²⁾. Es kann nicht einen großen Teil des Personals nach Beendigung der Saison entlassen und es bei Beginn der nächsten Saison wieder einstellen, da dann in der Regel keine Fachkräfte zu haben sind und das Anlernen von neuen Arbeitskräften mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Es ist deshalb eine große Sorge des Reisebüros, die sog. "tote Zeit" zu überbrücken, um zu Beginn der nächsten Saison entsprechend leistungsbereit zu sein. Zu diesem Zweck werden verschiedene betriebsfremde Leistungen übernommen, vor allem solche, die während der Saison weniger begehrt sind (z.B. Verkauf von Theaterkarten etc.).

Zu der Saisonbedingtheit des Reisebürogewerbes kommt seine erhöhte Krisenempfindlichkeit hinzu. Sie resultiert ebenfalls aus der besonderen Art des Angebotes, das das Reisebürogewerbe der Bevölkerung entgegenbringt. Es vermittelt oder verkauft die unter der Bezeichnung "Reise" zusammengefaßten Dienstleistungen (Vergnügungs-, Urlaubs-, Erholung-, Studienreisen usw.). Dabei steht es nicht nur in horizontaler Konkurrenz, also in Konkurrenz mit anderen Betrieben der eigenen Branche, sondern auch in vertikaler Konkurrenz mit Betrieben anderer Branchen. Vergleicht man nun das Angebot des Reisebürogewerbes mit dem anderer Branchen, so dürfte außer Zweifel stehen, daß ein großer Teil des Angebotes, mit dem das Reisebüro an den Konsumenten herantritt, nur mit dem Angebot von Luxusgütern gleichgesetzt werden kann. Das Bedürfnis eines Menschen, oder besser gesagt, der meisten Menschen, eine Reise zu unternehmen, spielt im

1) Drosihn, F.: Das Reisebüro, in: "Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe". Giessen 1952, S. 98.

2) Vgl. Hartmann, B.: Die wirtschaftliche Problematik des Saisonbetriebes, in "Schriftenreihe der Industrie- und Handelskammer Konstanz", Heft 2.

Rahmen ihrer gesamten Bedürfnisse doch eine untergeordnete Rolle. Gerät die Volkswirtschaft einmal in eine Krise und tritt damit eine erhebliche Verteuerung oder eine Einkommensminderung ein, so verzichten viele Menschen zunächst auf das Reisen zugunsten lebensnotwendiger Güter. Mit anderen Worten: Die Nachfrage nach Leistungen des Reisebürogewerbes ist überaus elastisch. Nicht ohne Grund hört man des öfteren Reisebürounternehmer sagen: "Wenn es der Wirtschaft einmal schlecht geht, dann merken wir es zuerst". Selbstverständlich können auch in normalen Zeiten Bedarfsverschiebungen zu Ungunsten des Reisebürogewerbes stattfinden. Es steht jedoch fest, daß beim Reisebüro eher als bei Betrieben anderer Branchen viele Regungen individueller und gesellschaftlicher Art ihren markanten Niederschlag hinterlassen und es zu einem empfindlichen Barometer für zahlreiche Imponderabilien unseres Lebens machen¹⁾.

Die Besonderheiten der Dienstleistung des Reisebüros finden ihren Niederschlag in seinem Rechnungswesen. Sie müssen deshalb bei vergleichenden Betriebsuntersuchungen beachtet werden. Wenn unterschiedliche Ergebnisse, insbesondere im Vergleich zu vorausgegangenen Perioden festgestellt werden, so muß geprüft werden, ob sie innerbetrieblich oder außerbetrieblich bedingt sind, ob nicht ungünstige Witterungsverhältnisse, saisonale, konjunkturelle oder sonstige außerbetriebliche Einflüsse dazu beigetragen haben.

1) Vgl. Drosihn, F.: A.a.O., S. 93.

Z w e i t e r T e i l

Störungsfaktoren der Vergleichbarkeit im Reisebürogewerbe

I. Grundsätzliches zur Vergleichbarkeit

Will man nicht ein bestimmtes Ergebnis haben, so gibt es nichts, was nicht irgendwie vergleichbar wäre; nur muß ein Maßstab dafür gefunden werden. Es können die extremsten Dinge miteinander verglichen werden, wie das aus der Literatur bekannte Beispiel vom Eiffelturm und dem Hühnerei¹⁾ es andeutet. Wie nun aus der Betrachtung des Wesens des Betriebsvergleiches hervorgeht, muß dieser Vergleich immer eine bestimmte betriebswirtschaftliche Zwecksetzung haben. "Der Wirtschaftler führt Betriebsvergleiche durch, nicht um zu irgendwelchen, sondern zu betriebswirtschaftlich vernunftgemäßen Aussagen zu kommen"²⁾. Liegt dem Betriebsvergleich eine bestimmte Problemstellung zugrunde, so wird auch ein bestimmter Vergleichsmaßstab notwendig, der allen Objekten adäquat ist.

Hauck³⁾, der sich besonders mit der Vergleichbarkeit der Betriebe auseinandergesetzt hat, unterscheidet drei Arten der Vergleichbarkeit: die absolute, die relative und die sekundäre. Die absolute Vergleichbarkeit ist die Vergleichbarkeit schlechthin, die Schnettler⁴⁾ als eine "nicht zweckgebundene" bezeichnet. Die relative Vergleichbarkeit ist mit einer bestimmten Problemstellung verbunden und die sekundäre bezieht sich auf die rechentechnische Vergleichbarkeit des betrieblichen Zahlenmaterials. Beim Betriebsvergleich ist die Vergleichbarkeit keineswegs etwas Absolutes, sondern abhängig vom verfolgten Zweck. Der Idealfall der Vergleichbarkeit wäre dann gegeben, wenn die zu vergleichenden Betriebe eine große Anzahl gemeinsamer Merkmale hätten, so daß nur ein Unterschied bestünde. Doch in Wirklichkeit gibt es kaum zwei Betriebe, die diese Voraussetzung erfüllen. Alle Betriebe unterscheiden sich in viel mehr als einem Punkt voneinander, schon deshalb, weil der Mensch Träger der Wirtschaft ist und die Menschen eines Betriebes

1) Vgl. Hauck, Chr.W.: A.a.O., S. 73.

2) Schnettler, A.: A.a.O., S. 28.

3) A.a.O., S. 73.

4) A.a.O., S. 28.

in ihren Fähigkeiten, ihrer Arbeitsleistung niemals denen anderer Betriebe gleich sind. Doch damit soll nicht gesagt sein, daß der Betriebsvergleich sinnlos wäre. Es soll vielmehr ein Hinweis darauf sein, daß jedes Zahlenmaterial nicht ohne kritische Betrachtung hingenommen werden soll. Die praktischen Ergebnisse lassen sich jedoch nur dann sinnvoll interpretieren und korrigieren, wenn man die Struktureinflüsse kennt, die die Vergleichszahlen bestimmen und vor allem, wenn man weiß, inwieweit sie diese beeinflussen.

"Eigenarten oder Einflüsse, die einen methodisch zweckbewußten Vergleich zweier oder mehrerer Betriebe in materieller Hinsicht beeinträchtigen oder gar unmöglich machen, werden als Störungsfaktoren bezeichnet"¹⁾. Um schwerwiegende Fehlschlüsse zu vermeiden, müssen die heterogenen Elemente, soweit es möglich ist, eliminiert oder besser gesagt, wirkungslos gemacht werden. Denn ausschalten kann man sie nicht. Sie sind und bleiben existent. Man kann sie aber methodisch ausschalten²⁾, indem man die mit den meisten Störungsfaktoren behafteten Vergleichsobjekte aus der Vergleichsrechnung herausläßt. Es wird dann beispielsweise nicht ein Gesamtkostenvergleich durchgeführt, sondern nur ein Teilkostenvergleich, wobei nur einzelne Kostengruppen in den Vergleich einbezogen werden. Auf diese Weise lassen sich die Störungsfaktoren reduzieren. Statt der Nichtberücksichtigung einzelner Objektteile kann man sie aber auch im Vergleichsergebnis besonders herausstellen, um so den Einfluß der Störungen besser erkennen zu können. Dadurch werden die Störungsfaktoren exponiert oder lokalisiert. Eine weitere Methode ist die Neutralisierung der Störungsfaktoren. Dabei werden die von Störungen beeinflussten Vergleichsobjekte ebenfalls in der Vergleichsrechnung belassen, jedoch durch eine Umrechnung auf einen einheitlichen Nenner gebracht. Damit gibt man den Störungsfaktoren bei allen zum Vergleich stehenden Betrieben ein gleiches Gewicht. Eine solche Umrechnung kann beispielsweise erfolgen bei Betrieben mit unterschiedlichem Beschäftigungsgrad oder unterschiedlichen Lohnkosten infolge unterschiedlicher Belegschaftsstruktur.

1) Schnettler, A.: A.a.O., S. 30.

2) Schnettler, A.: A.a.O., S. 30 f., zeigt die hier erwähnten Methoden zur Ausschaltung von Störungen auf, die aber meist nicht gleichzeitig, sondern alternativ anzuwenden sind.

Ob und inwieweit mit Hilfe dieser Methoden die störenden Einflüsse wirkungslos gemacht werden können, ist im Einzelfall zu prüfen. Wenn mit ihnen nicht auszukommen ist und auch zusätzlich zu diesen Methoden wird immer ein verbaler Hinweis auf das Vorhandensein von Störungsfaktoren notwendig sein. Die verbale Methode wird vor allem in solchen Fällen notwendig sein, in denen ein zahlenmäßiger Ausdruck der die Vergleichbarkeit störenden Einflüsse nicht möglich ist.

Die störenden Einflüsse können von vornherein gemindert werden durch eine Gruppenbildung, so daß nur diejenigen Gruppen von Betrieben miteinander verglichen werden, die die meisten gemeinsamen Merkmale aufweisen. Die Gruppenbildung setzt jedoch voraus, daß eine genügend große Anzahl von Betrieben sich dem Vergleich anschließt. Denn jede Gruppe muß ebenfalls eine genügend große Anzahl von Betrieben umfassen, um einen befriedigenden Aussagewert zu erhalten. Das bedeutet nicht, daß die Zahl der beteiligten Betriebe so groß sein muß, daß eine Repräsentanz im Sinne statistischer Durchschnittswerte erreicht wird. Es kommt vielmehr darauf an, daß entsprechend den unterschiedlichen Verhältnissen der Betriebe Rationalisierungsmöglichkeiten erkannt werden können, die man für die beteiligten Betriebe und darüber hinaus für die übrigen Betriebe desselben Wirtschaftszweiges erkennen will. Werden beim Vergleich nicht die entsprechenden Optimalverhältnisse einbezogen, so kann es passieren, daß nur Schlechtes mit Schlechtem verglichen wird.

Wenn im folgenden die relevantesten Störungsfaktoren behandelt werden, so bedeutet das nicht, daß sie in jedem Falle eliminiert werden müssen. Ob und inwieweit sie als Störungsfaktoren anzusehen sind, hängt ganz und gar vom Vergleichszweck ab. Will man beispielsweise den Einfluß der Standortverhältnisse auf das Betriebsergebnis feststellen, so sind die sich hierbei ergebenden Unterschiede nicht als Störungsfaktoren anzusehen, sondern vielmehr als wichtige Erkenntnisdaten. Wird dagegen der Betriebsvergleich mit dem Ziele der Rationalisierung durchgeführt, so will man die beeinflussbaren Betriebsunterschiede erkennen und muß daher alle übrigen Unterschiede als vergleichsstörend eliminieren.

II. Störungsfaktoren der Vergleichbarkeit und die sich daraus ergebenden Gesichtspunkte für die Bildung von Vergleichsgruppen

Zu den materiellen Störungsfaktoren, welche die Ergebnisse der Unternehmungen mit dem Ziele der Erkenntnis von Rationalisierungsmöglichkeiten im wesentlichen beeinflussen, gehören zweifellos die Betriebsgröße, die Unternehmungsform, der Standort, das Alter der Unternehmung, das Tätigkeitsprogramm und der Beschäftigungsgrad.

Des weiteren ergeben sich oft starke Vergleichsstörungen aus der unterschiedlichen Handhabung des betrieblichen Rechnungswesens, die man als formelle Störungsfaktoren bezeichnen kann¹⁾. Sie sind im Reisebürogewerbe in besonderem Maße wirksam, da in diesem Gewerbebezweig die Voraussetzungen eines einheitlichen, mitunter sogar eines ordnungsmäßigen Rechnungswesens in den wenigsten Fällen erfüllt sind.

1. Die Betriebsgröße

Die Bedeutung der Betriebsgröße für die Vergleichbarkeit der Betriebe darf nicht übersehen werden, weil von ihr nicht nur die Stärke der Position am Markte weitgehend abhängt, sondern u.a. die Kostenstruktur, der Vermögensaufbau und der Umsatz sowohl in der Höhe als auch in der Zusammensetzung beeinflußt werden. So nimmt z.B. in der Regel der Anteil der Verwaltungskosten mit wachsender Betriebsgröße sowohl absolut als auch relativ zu. Andererseits hat ein größerer Betrieb eine viel größere Werbekraft, im allgemeinen auch eine bessere Organisation der Leistungsbereitschaft, was sich schließlich auch auf die Höhe der Marktleistung, also den Umsatz auswirkt. Dagegen sind größere Betriebe bei Konjunkturrückgängen weitaus weniger elastisch als kleine und mittlere Betriebe. Der hohe Anteil der fixen Kosten im Reisebürogewerbe vermindert in dieser Hinsicht die Anpassungsfähigkeit der Betriebe.

Ein Vergleich absoluter Zahlen von Betrieben mit erheblichen Unterschieden in der Größe ist wenig aufschlußreich, ja trügerisch. Aber auch bei der Errechnung von Relativzahlen ergibt sich eine Verschiebung der Relationen, beispielsweise der Kostenrelation. Es ist

1) Vgl. Schnettler, A.: A.a.O., S. 30.

also schon zweckmäßig, im Hinblick auf die Gesamtheit der durch die unterschiedliche Betriebsgröße bedingten Auswirkungen die Vergleichsbreite nicht zu weit zu wählen.

Das immer noch sehr dürftig gelöste Problem ist aber, einen geeigneten Maßstab für eine Betriebsgrößeneinteilung zu finden. Man ist zweifellos in der Lage, nach der äußeren Erscheinung die Reisebüros als Klein-, Mittel- und Großbetriebe zu kennzeichnen (z.B. Anzahl der Filialen, Ausstattung und Werbung). Doch es kann immer nur eine oberflächliche Klassifizierung sein. Für einen Betriebsvergleich müssen dafür stichhaltige reale Merkmale gefunden werden.

In Theorie und Praxis werden als Kriterien für die Größeneinteilung u.a. folgende verwendet: Größe der Räume, Höhe des Kapitals, Höhe des Umsatzes, Anzahl der Beschäftigten.

Die Größe der Büroräume ist hier als Kriterium unbrauchbar. Denn ein Reisebüro an einem günstigen aber teuren Platz einer Großstadt mit verhältnismäßig kleinen Büroräumen kann im Vergleich zu einem Reisebüro in einer Kleinstadt, das nur wenig Miete zu zahlen hat, größer sein. Die Höhe des Kapitals in der Form des Gesamtkapitals als Kriterium zu benutzen, ist ebenso illusorisch. Denn ein Reisebüro benötigt im Gegensatz zu manch anderen Dienstleistungsbetrieben (z.B. Hotel) nur sehr wenig Kapital. Es kann außerdem zu groß oder zu klein im Vergleich zur Leistungsbereitschaft sein. Das gleiche gilt für das beliebteste Kriterium bei Vergleichen, den Umsatz. Man kann mit Recht den Einwand erheben, daß der Umsatz von manchen Zufälligkeiten abhängt und auch die Intensität der Dienstleistung auf seine absolute Höhe einen erheblichen Einfluß hat. Man findet häufig große Reisebüros, die im Vergleich zu kleinen Betrieben schlechter beschäftigt sind. Man müßte dann schon unterstellen, daß die Betriebe wenigstens annähernd gleiche Beschäftigungsgrade realisieren. Schließlich hat der Betriebsvergleich ja auch den Zweck, unterschiedliche Umsatzhöhen zu erklären. Insofern wäre es sinnlos, einen Betrieb, der anderen Merkmalen nach zur Klasse der Kleinbetriebe gehört, der Höhe des Umsatzes nach in die Klasse der Mittelbetriebe einzureihen und vom Umsatz aus alle Unterschiede zu ergründen versuchen. Wollte man schließlich die absoluten Umsatzziffern in Beziehung setzen zu der Zahl der Beschäftigten, so daß man als Kennziffer den Umsatz je beschäftigte Person als Kriterium der Betriebsgröße verwendet, so hätte man schließlich damit, auch noch

nicht den Unsicherheitsfaktor ausgeschaltet, nämlich die tendenzielle Richtigkeit des Umsatzes. Wohl kann man annehmen, daß zwischen der Anzahl der Beschäftigten, dem Umsatz und der Betriebsgröße gewisse Zusammenhänge bestehen. Doch wenn schon das Kriterium "Umsatz" mit einem Unsicherheitsfaktor belastet ist, soll man nicht dazu noch ein anderes gesellen, daß selbst davon nicht frei ist. Dieses andere Kriterium ist die Anzahl der Beschäftigten, das in den meisten Statistiken zur Bestimmung der Betriebsgröße verwendet wird¹⁾. Es kennzeichnet die Leistungsbereitschaft und somit die Betriebsgröße von den bisher genannten Kriterien am besten. Da jedoch die Zahl der Beschäftigten im Verlauf einer Periode im Reisebürogewerbe sehr stark schwanken kann und manche Personen nur zeitweise beschäftigt sind (z.B. mithelfende Familienangehörige, Aushilfskräfte), muß die effektive Arbeitszeit errechnet werden. Dabei stoßt man natürlich auf zahlreiche Probleme, vor allem deshalb, weil die Angestellten nicht nach Stunden bezahlt werden, sondern ein monatliches Gehalt beziehen. Deshalb werden im Betrieb die geleisteten Arbeitsstunden auch nicht erfaßt. So wird man nicht umhin können, bei manchen Beschäftigten (vor allem bei Familienangehörigen) die Arbeitszeit zu schätzen. Immerhin ist es der beste Weg, um auch die in diesem Gewerbebezweig häufig in Erscheinung tretenden Beschäftigungsschwankungen infolge der Saisoneinflüsse zu eliminieren. Besonders in kleinen und mittleren Betrieben werden in der Saison Überstunden geleistet.

Ein anderes Problem ist die Beseitigung der Störungen, die aus der Struktur der Belegschaft resultieren. Die Zusammensetzung der Belegschaft nach Alter, Geschlecht, Ausbildung sowie Leistungsfähigkeit ist beim Vergleich (z.B. Vergleich der Personalaufwendungen) ein wesentlicher Störungsfaktor und auch bei der Bildung von Betriebsgrößenklassen unbedingt zu berücksichtigen. Es gibt z.B. Unternehmer, die gerne weniger, aber erfahrene, ältere angestellte beschäftigen und andere wiederum, die es vorziehen, eine doppelte Zahl weniger gut qualifizierte Arbeitskräfte oder Lehrlinge in Diensten zu haben. Lehrlinge aber leisten während der Ausbildungszeit im Verhältnis zu ausgebildeten Betriebsangehörigen weniger und stehen außerdem infolge höherer Urlaubstage und der Berufsschulbesuche weniger Zeit im Betrieb. Das Institut für Handelsforschung in Köln hat mit Recht bei der Bildung von Größenklassen

1) Auch das Institut für Handelsforschung in Köln verwendet bei seinen Betriebsvergleichen im Handel die Zahl der Beschäftigten als Betriebsgrößenmerkmal.

bei Handelsbetrieben nach der Zahl der beschäftigten Personen eine Gewichtung vorgenommen, indem Lehrlinge im 1. und 2. Lehrjahr und Anlernlinge im 1. Jahr mit 0,5 bewertet wurden und teilbeschäftigte Personen mit einem der Arbeitszeit entsprechenden Bruchteil¹⁾. Diese Wertung dürfte auch für Reisebürobetriebe zutreffend und genügend sein. Eine weitere Gewichtung nach der Ausbildung und Leistungsfähigkeit der Angestellten würde zu weit gehen. Man muß diese Unterschiede schon in Kauf nehmen.

2. Die Unternehmungsform

Die Unternehmungsform, das Rechtskleid des Betriebes, wirkt sich zwar in mancher Weise auf die Verwaltung, Finanzierung, die Zusammensetzung der Kosten, die Besteuerung usw. aus, jedoch nicht so störend auf die Vergleichbarkeit, daß hier eine besondere Gruppenbildung notwendig wäre. Die vorhandenen Unterschiede, die aus einer unterschiedlichen Unternehmungsform resultieren, lassen sich methodisch wirkungslos machen. Im Reisebürogewerbe hat ohnehin der größte Teil der Betriebe die Rechtsform einer Einzelunternehmung. Beim Vergleich eines Betriebes, der die Rechtsform einer Gesellschaft hat, mit einer Einzelunternehmung, wirkt sich zunächst die Tatsache störend auf die Vergleichbarkeit aus, daß der Einzelunternehmer keine Gehaltskosten verrechnet, wie es bei den Geschäftsführern einer Gesellschaft der Fall ist. Dem kann aber dadurch abgeholfen werden, daß für den Einzelunternehmer ein kalkulatorisches Unternehmergehalt in Ansatz gebracht wird, das einem Direktorengehalt bei gleichen Betriebsgrößenverhältnissen und gleicher Struktur in etwa entspricht.

Die unterschiedliche Besteuerung der verschiedenen Unternehmungsformen wird die Vergleichbarkeit nicht stören können. Gerade der Vergleich unterschiedlicher Steuerbelastungen kann aufschlußreich (z.B. für steuerpolitische Maßnahmen des Staates) und erwünscht sein. Außerdem lassen sich diese Unterschiede eliminieren, indem man die Gewinn- und Kostenzahlen von Steueranteilen befreit.

1) Vgl. Nr. 12 der Instituts-Mitteilungen.

Das Deutsche Handwerksinstitut hat bei seinem Betriebsvergleich im Malerhandwerk (Vgl. Hoeppe, H.: Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk, München 1954, S. 22) in dieser Wertung noch eine weitere Verfeinerung vorgenommen, indem Lehrlinge im 1. Lehrjahr mit 20%, im 2. Lehrjahr mit 40% und im 3. Lehrjahr mit 60% bewertet wurden. Diese Werte haben sich aus der Erfahrung ergeben und sind auch für internationale Betriebsvergleiche festgelegt worden.

3. Der Standort

Der Standort des Reisebüros ist bestimmt von den gleichen Grundsätzen, wie sie auch für den Handel in Frage kommen. Im gleichen Maße erstreben beide Gewerbebezüge Marktnähe; sie sind konsumorientiert und versuchen möglichst nahe an einen großen Konsumentenkreis heranzukommen. Dabei ist zu beachten, daß ein großer Teil des Handels infolge täglich auftretender Bedürfnisse bei den Konsumenten mit einer mehr oder minder großen Anzahl Stammkunden rechnen kann. Die Bedürfnisse aber, die das Reisebürogewerbe zu decken bereit ist, treten bei den Konsumenten meist periodisch in Erscheinung. Deshalb ist das Reisebüro mehr als der Handel auf Agglomerationspunkte angewiesen und weiter von einer günstigen Zusammensetzung der Konsumenten hinsichtlich der Einkommensverhältnisse und ihrer Bedürfnisse abhängig. Nicht jede Schicht der Bevölkerung geht mit der gleichen Intensität auf das Angebot des Reisebürogewerbes ein. Wenn man eine Analyse der Konsumenten vornimmt und sie in Gruppen einteilt, so kommen für das Reisebüro, um mit Weber¹⁾ zu sprechen, der die Konsumenten standortmässig in fünf große Gruppen einteilt, vor allem die Zirkulationsbevölkerung sowie die Nur-Konsumenten in Frage. Es besteht daher das Bestreben des Reisebürogewerbes, seine Büros an verkehrsreichen Straßen zu unterhalten, die von einem großen Strom von einheimischen oder ortsfremden Menschen frequentiert sind.

Nun gibt es aber auch viele Reisebüros, die ihren Sitz nicht an einem günstigen Platz einer Großstadt haben, sondern am Stadtrand oder in kleineren Ortschaften. Durch die unterschiedliche geographische Lage sind unterschiedliche Standortbedingungen gegeben, die einen Einfluß auf Umsatz, Kosten- und Erlösgestaltung, Vermögensaufbau, Betriebszeit und Betriebsform, Organisation usw. haben. In der Hauptsache wirken sich unterschiedliche Standortbedingungen auf die Kosten- und Erlösstruktur aus. Die einzelnen Kosten- und Erlöselemente differieren lokal sowohl im Hinblick auf ihre Art als auch ihre Höhe. So werden sich oft Unterschiede beim Vergleich der Mietkosten ergeben. Reisebüros an einem sehr günstigen Platz einer Großstadt werden wesentlich höhere Mieten zu zahlen haben als solche in einer ungünstigeren Stadtlage oder in kleineren Ort-

1) Weber, A.: Über den Standort der Industrien, Tübingen 1909, S. 203 ff.

schaften¹⁾). Selbstverständlich steigt auch der Umsatz. Es ist jedoch nicht ohne weiteres gesagt, ob er im gleichen Verhältnis zur Miete zunimmt. Dafür werden die standortmäßig schlechter gestellten Reisebüros in der Regel höhere Werbungskosten aufzuwenden haben, weil sie die Aufmerksamkeit des Publikums durch vermehrte Werbung (Inseratwerbung) auf sich lenken müssen. Weiterhin werden sich je nach der geographischen Lage erhebliche Unterschiede bei den Steuerbeträgen ergeben, je nach den Gemeindesteuern und den Steuerhebesätzen. Gleiches gilt für die Personalkosten. In größeren Ortschaften und manchen Gebieten sind die Gehälter höher als in kleineren Ortschaften.

Bei den Erlösen ergeben sich Unterschiede sowohl im Hinblick auf die spezifischen und Nebengeschäfte als auch auf die betriebsfremden Tätigkeiten des Reisebüros.

So entstehen z.B. in reinen Fremdenverkehrsorten Erlöse aus örtlichen Reiseleitungen, die bei Reisebüros in Einzugsgebieten des Fremdenverkehrs fehlen oder zumindest kaum ins Gewicht fallen. Die Erlöse aus dem Fahrkartenverkauf aus Schiffs- und Flugpassagen werden bei Reisebüros in Verkehrszentren immer höher sein als bei Reisebüros in kleineren Fremdenverkehrsorten.

Die gleichen Unterschiede bestehen auch in Bezug auf manche betriebsfremde Erlöse, wie z.B. aus dem Verkauf von Theater- und Straßenbahnkarten oder aus dem Buchverkauf.

Auch die Organisation des Reisebüros wird durch den Standort positiv oder negativ beeinflusst. Reisebüros, die eine hohe Miete aufzubringen haben, werden in der Regel mit einem verhältnismäßig kleinen Raum auskommen müssen und mitunter sogar gezwungen sein, einen Teil ihrer Verwaltungsräume an einem anderen Platz zu unterhalten.

Alle diese Einwirkungsmöglichkeiten sind beim Betriebsvergleich, namentlich beim Kosten- und Erlösvergleich zu beachten. Es besteht jedoch kein Grund dazu, den Vergleich wegen der unterschiedlichen Standortverhältnisse und der durch sie bedingten Störungsfaktoren abzulehnen. Es ist vielmehr eine Aufgabe des Betriebsvergleiches, die Abhängigkeit der Höhe und der Zusammensetzung der Kosten und des Umsatzes, sowie das Verhältnis beider Größen zueinander vom Standort festzustellen. Das Wissen um solche

1) So zahlt z.B. ein Reisebüro am Bahnhof in Zürich monatlich 1000 sfr. Miete.

Unterschiede ist wichtig, um Zusammenhänge besser feststellen zu können.

Ebenso wie es wichtig ist, möglichst von jeder Betriebsgröße einige Betriebe in den Vergleich einzubeziehen, so muß auch danach getrachtet werden, daß eine gewisse Streuung hinsichtlich des Standortes vorgenommen wird.

Eine Gruppenbildung im Hinblick auf unterschiedliche Standortbedingungen könnte nach folgenden Gesichtspunkten erfolgen:

- a) nach Ländern,
- b) nach Ortsgrößenklassen,
- c) nach Ortsverhältnissen (Einzugsgebiet und übrige Orte usw.)
- d) nach der Geschäftslage (City, Vorort, Haupt- oder Nebenstraße usw.).

Bei der Einteilung nach Ländern ist insbesondere an internationale Vergleiche gedacht. Die Gliederung nach Standortgrößen kann so erfolgen, daß man unterscheidet zwischen großstädtischen, städtischen, kleinstädtischen und ländlichen Verhältnissen. Man könnte beispielsweise Standortgruppen bilden für Orte mit über 300 000, 100 000 bis 300 000, 10 000 bis 100 000 und schließlich für solche mit weniger als 10 000 Einwohnern. Wo im einzelnen die Grenzen zu ziehen sind, ergibt sich aus der praktischen Erfahrung. Soll der Betriebsvergleich Rationalisierungsmöglichkeiten aufzeigen, so wird man nicht kleinstädtische Betriebe mit großstädtischen vergleichen. Bei der Berücksichtigung der Ortsverhältnisse kommt es beispielsweise darauf an, ob es sich um einen gut besuchten Fremdenverkehrsort handelt, der den Reisebüros die Möglichkeit gibt, Ausflugsfahrten zu veranstalten oder zu vermitteln oder um einen nur wenig oder gar nicht von Touristen besuchten Ort, so daß also das Reisebüro nur auf die ansässige Bevölkerung angewiesen ist. Solche Reisebüros haben natürlich wesentlich ungünstigere Standortbedingungen als ein Reisebüro in einem gut frequentierten Fremdenverkehrsort mit der gleichen Größe. Die anwesenden Touristen sind nahezu alle potentielle Kunden des Reisebüros, weniger im Hinblick auf längere Fahrten als insbesondere auf den Tagesausflugsverkehr. Eine Gruppierung nach diesen Gesichtspunkten wie auch nach der Geschäftslage wird jedoch nur dann erfolgen können, wenn jede Gruppe eine genügende Anzahl von Betrieben umfaßt. Ist es nicht der Fall,

so wird man sich mit einem verbalen Hinweis auf die vorhandenen Unterschiede zufrieden geben müssen. Allerdings erschweren dann diese Unterschiede die Auswertung der Vergleichsergebnisse erheblich.

4. Das Alter der Unternehmung

Hinsichtlich des Alters der Unternehmung ergeben sich Unterschiede hinsichtlich der Höhe und Zusammensetzung des Aufwandes und des Umsatzes, vor allem bei Reisebüros, deren potentielle Kundschaft in einheimischen Bevölkerungskreisen zu suchen ist. Ein im Aufbau befindliches Reisebüro muß wesentlich höhere Aufwendungen für die Werbung machen als ein eingeführtes Unternehmen, das lediglich die geschaffene Marktstellung verteidigen muß. Bei wesentlich höherem Werbeetat erreicht aber ein junges Unternehmen in der Regel nicht die Umsätze, die ein altes und bekanntes Unternehmen erzielt.

Doch die hier erwähnten Unterschiede können keinen Anlaß zu einer besonderen Gruppenbildung geben, da sie sich gegenüber anderen Störungsfaktoren nicht so sehr auswirken. Es genügt hier nur ein Hinweis auf das Bestehen derartiger Unterschiede.

5. Das Tätigkeitsprogramm

Die unterschiedlichen Arten von Geschäften, die in den einzelnen Reisebüros getätigt werden, beeinträchtigen die Vergleichbarkeit erheblich. Wie im Handel das Warensortiment sehr unterschiedliche Artikel enthalten kann, so enthält auch das Tätigkeitsprogramm der Reisebürobetriebe unterschiedliche Arten von Dienstleistungen¹⁾. Darauf wurde bereits bei der Betrachtung der Leistungen und der Arten der Reisebürobetriebe²⁾ eingegangen. Unterschiede in dieser Hinsicht wirken sich kosten- und leistungsmässig aus. Des weiteren ist auch die Bruttogewinnmarge abhängig von der Art und dem Umfang der Dienstleistung.

Die kostenmässige Belastung bei Betrieben, die sich in der Hauptsache mit der Veranstaltung von Reisen befassen, ist eine andere als bei solchen, die nur die Vermittlung einzelner Dienstleistungen anderer Leistungsträger übernommen haben. Diese Tat-

1) Vgl. hierzu Rößle, K.: Die Problematik der Wirtschaftlichkeitsprüfung im Fremdenverkehrsbetrieb, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", München 1952/53, Jahrg. 1, Heft 1, S. 20.

2) Vgl. hierzu S. 23.

sache wirkt sich in der Höhe verschiedener Kostenarten aus. Zunächst erfordert die Kalkulation der Reisen in einem veranstaltenden Reisebüro nicht nur mehr, sondern vor allem qualifizierteres Personal, als es beim reinen Kommissionsgeschäft der Fall ist. Denn bei dieser Art der Reisebürotätigkeit ist eine Kalkulation in diesem Sinne nicht erforderlich. Eine größere Anzahl Beschäftigter erfordert wiederum größere Räumlichkeiten. Eine Folge davon sind höhere Raumkosten. Auch in organisatorischer Hinsicht ergeben sich durch die Art der Tätigkeit Unterschiede. Die Veranstaltung von Reisen erfordert durch die zum Teil schwierigen Arbeiten der Planung und Kalkulation einen umfangreicheren Rechnungsapparat.

Leistungsmäßig wirken sich die Unterschiede in der Art der Tätigkeit ebenfalls aus. Unter Leistung ist hier die Marktleistung, also der Umsatz, zu verstehen. So ist z.B. der Umsatz in einem vermittelnden Reisebüro, das Fahrkarten verkauft, in der Regel höher als bei einem Reisebüro derselben Größenklasse und mit ungefähr gleichen Standortverhältnissen, das beispielsweise Pauschalreisen veranstaltender Reisebüros vermittelt. Ob durch das Fahrkartengeschäft auch höhere Vermögenszugänge erzielt werden, ist eine andere Frage. Dafür sind die gewährten Provisionssätze maßgebend und vor allem das Verhältnis der Provisionseinnahmen zu den Aufwendungen. Dieses Verhältnis ist in den beiden hier als Beispiel genannten Fällen ebenfalls unterschiedlich. Denn das Fahrkartengeschäft erfordert für die umfangreiche Arbeit der Abrechnung einen größeren Verwaltungsapparat, der auch einen verhältnismäßig höheren Aufwand an Personal- und Raumkosten verursacht.

Die Bruttogewinnmarge ist im Vermittlungsgeschäft ein fester Provisionssatz. Bei den "eigenen Geschäften" wird sie je nach der Stellung gegenüber der Konkurrenz vom Reisebüro festgesetzt. "Zu den Auslagen, welche in die zwei Hauptbestandteile Fahrtkosten und Kosten des Arrangements zerfallen, wird ein Erfahrungssatz für den Bruttogewinn hinzugeschlagen. Dieser Bruttogewinnzuschlag, der heute ca. 10 - 15% beträgt, soll dem Reisebüro neben der Deckung der Gemeinkosten noch einen angemessenen Gewinn sichern"¹⁾. Da beim reinen Vermittlungsgeschäft kein großes Risiko besteht,

1) Vgl. Legler, P.: A.a.O., S. 126.

so sind hier verständlicherweise auch nicht dieselben Gewinnchancen gegeben wie bei der Veranstaltung von Reisen. Es ergeben sich also auch hierbei Unterschiede, die die Vergleichbarkeit stören. Deshalb ist es notwendig, mit Rücksicht auf diese Unterschiede Vergleichsgruppen zu bilden, deren Betriebe zumindest in ihrer Haupttätigkeit adäquat sind. Kleine Abweichungen wird man in Kauf nehmen müssen. Auf besonders große Schwierigkeiten stößt man bei solchen Reisebürounternehmen, die einen Omnibusbetrieb angeschlossen haben. Bei der größten Anzahl dieser Betriebe erfolgt keine Trennung weder in organisatorischer noch in rechentechnischer Hinsicht. Man argumentiert, daß eine getrennte Behandlung des Reisebüro- und des Omnibusbetriebes die Beschäftigung einer weiteren Arbeitskraft notwendig machen und somit eine Erhöhung der Aufwände verursachen würde. Das Reisebüro wird häufig nur als Hilfsbetrieb ihres Omnibusbetriebes angesehen, wobei es gar nicht einmal auf die Wirtschaftlichkeit des Reisebüros ankommt. Auf Gewinne aus der Reisebürotätigkeit wird zugunsten des Verkehrsbetriebes bewußt verzichtet. Die bei solchen Unternehmungen herrschende wilde Konkurrenz erlaubt es in den meisten Fällen auch nicht, auf den Selbstkostenpreis des Reisebürobetriebes einen Gewinn für die Reisebürotätigkeit aufzuschlagen. Lediglich im Fahrtpreis ist ein mehr oder minder hoher Gewinn zugunsten des Verkehrsbetriebes einkalkuliert. Die Schuld an einer solchen "Preisschleuderei" tragen die Reisebürounternehmer selbst. Es fehlt ihnen die Kenntnis der wahren Aufwandsstruktur ihres eigenen Unternehmens infolge einer mangelhaften Rechnungslegung, die zwangsläufig zum "Selbstbetrug" führen muß. Gerade bei diesen Reisebürounternehmen wird häufig nach dem Fingerspitzengefühl kalkuliert, die Buchhaltung wird vernachlässigt und erst nach Beendigung der Saison wird festgestellt, was eigentlich übriggeblieben ist.

Eine derartige Methode der Rechnungslegung macht natürlich auch einen Betriebsvergleich unmöglich mit Betrieben, die keinen Verkehrsbetrieb unterhalten. Wenn bei kleinen und mittleren Betrieben auch keine organisatorische Trennung der beiden Betriebsarten erfolgt, so könnte jedoch zumindest eine solche Trennung rechentechnisch erfolgen und eine getrennte Aufwand- und Ertragsrechnung aufgestellt werden.

Es empfiehlt sich bei derartigen gemischten Geschäften dringend die Einführung von Gesellschaftsreisekonten für jede durchgeführte Reise, und zwar in der Klasse der Abrechnungskonten (Kl. III). Im Soll werden alle Aufwendungen registriert, die bei der Durchführung der Reise für den Reisebürobetrieb entstehen - einschließlich der kalkulierten Omnibusaufwendungen für den oder die eigenen Omnibusse und im Haben alle Einnahmen. Dem Gesellschaftsreisekonto ist in der gleichen Klasse ein Abrechnungskonto für den Omnibus anzuschließen. Bei mehreren eingesetzten Omnibussen empfiehlt es sich, für jeden Omnibus ein eigenes Konto zu führen, da mitunter jeder Omnibus unterschiedliche Aufwendungen - je nach der PS-Zahl usw. - verursacht. Auf dem Omnibuskonto werden im Soll alle tatsächlich anfallenden Aufwendungen für den Omnibus, die während einer Rechnungsperiode anfallen, gebucht und auf der Habenseite die für jede Reise kalkulierten Omnibusfahrteinnahmen.

Die kontenmäßige Verbuchung würde dann folgendermaßen aussehen:

(Kl. III) Gesellschaftsreise vom 1. bis 14.8.19..

Teilnehmer: 30 Personen

Fahrtpreis	1 100.--	Vereinnahmter Betrag	6 000.
Übernachtungen	1 250.--	der Teilnehmer	
Essen	2 100.--		
Führungen	200.--		
Besichtigungen	200.--		
Museumsbesuche	150.--		
Reiseleiter	200.--		
Überschuß →	800.--		
(Konto: Gesellschaftsreise			
Kl. VIII)			
=====	6 000.--		6 000.
=====			=====

(Kl.III)

Omnibus M

Aufwand

Erlös

Treibstoffe		Gesellschaftsreise ...	1 100.--
Oele		"	
Beförderungssteuer		"	
Garagenmiete		"	
Kfz.-Steuer		usw.	
Kfz.-Versicherung			
Chauffeuraufwand			
Überschuß →			
(Konto: Erlöse bei Omnibus M Kl. VIII)			
=====	=====		=====

Während das Konto "Gesellschaftsreise" nach Beendigung der Reise abgeschlossen werden kann, empfiehlt es sich, das Konto für den Omnibus erst am Ende der Rechnungsperiode abzuschließen, da die Abgrenzung der auf die Dauer der einzelnen Reisen entfallenden Omnibusaufwände zwar kalkulatorisch, nicht jedoch buchhalterisch erforderlich ist. Die Eintragungen auf der Soll-Seite des Omnibuskontos können ebenfalls erst am Ende der Rechnungsperiode erfolgen, nachdem die Zwischenergebnisse an einer anderen Stelle festgehalten wurden (z.B. Treibstoffverbrauch, Ölverbrauch im Fahrtenbuch usw.).

Die dieser Methode zugrunde liegende Idee ist, eine getrennte Wirtschaftlichkeitskontrolle bei beiden Betriebsarten und darüber hinaus einen Vergleich eines solchen Reisebüros mit anderen Reiseunternehmungen, die keinen eigenen Omnibusbetrieb haben, zu ermöglichen.

Eine nachträgliche rechentechnische Trennung der beiden Betriebsarten wird kaum möglich sein, wenn sie nicht schon im betrieblichen Rechnungswesen vorgenommen wird. Bei dem gegenwärtigen Stand des Rechnungswesens in solchen kombinierten Betrieben empfiehlt es sich, sie aus dem Vergleich herauszulassen. Auch ein Vergleich der Omnibusbetriebe würde kein befriedigendes Ergebnis liefern. Es bleiben danach nur folgende Gruppen, bei denen eine

Vergleichbarkeit gegeben ist:¹⁾

1. Reisemittler mit amtlichem Fahrkartenverkauf,
2. Reisemittler ohne amtlichen Fahrkartenverkauf und
3. Reiseunternehmer o h n e eigenen Fuhrzeugpark.

Ob eine weitere Spezialisierung innerhalb der genannten Gruppen nach der Art der vermittelten Dienstleistungen der Reisemittler und der Art der "eigenen Geschäfte" der Reiseunternehmer erfolgen soll, ist eine Frage der Zweckmässigkeit. Da es ja bei einem Vergleich auch darauf ankommt, die günstigsten Kombinationen der einzelnen Geschäfte zu ermitteln, darf man bei der Gruppenbildung nicht zu weit gehen. "Es kann sich z.B. ergeben, daß es für den Betrieb weit günstiger ist, seine Zweckbasis einzuengen, weil ein bei der Gründung zunächst als notwendig angesehener Zweck nur erhöhte Kosten verursacht"²⁾. Ein verbaler Hinweis auf diese oder jene Unterschiede wird im allgemeinen genügen.

6. Der Beschäftigungsgrad

Die Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades ist für den Wert eines Betriebsvergleiches von großer Bedeutung, insbesondere für einen Aufwand- und Erlösvergleich. Denn Beschäftigungsschwankungen wirken sich je nach ihrem Ausmaß auf das Verhältnis von Aufwand und Erlös eines Betriebes mehr oder minder stark aus. Wie bereits erwähnt, verursacht die gewählte Leistungsbereitschaftsstufe feste Aufwendungen. Sie sind jedoch nur in ihrer absoluten Höhe fix, nicht aber je Zeit- oder Leistungseinheit. Mit steigendem Beschäftigungs- oder Ausnutzungsgrad verbessert sich das Verhältnis von Aufwand und Erlös und umgekehrt. Indirekt wirkt sich der Beschäftigungsgrad aber auch auf die Vermögens- und Kapitalstruktur, die Organisation sowie die sozialen Verhältnisse eines Betriebes aus. Deshalb ist bei einem Vergleich anzustreben, daß nur gleich oder ähnlich beschäftigte Betriebe verglichen werden.

Beschäftigungsschwankungen können außerbetrieblichen oder innerbetrieblichen Ursprungs sein. Die außerbetrieblich verursachten Beschäftigungsschwankungen können regelmäßig und unregelmäßig verlaufen. Regelmäßig verlaufende sind z.B. die Saison-

1) Vgl. auch S. 24, Fußnote 1.

2) Rößle, K.: A.a.O., S. 21.

schwankungen, die im Reisebürogewerbe die wesentlichste Ursache für Beschäftigungsschwankungen sind. Es sind jährlich wiederkehrende Schwankungen mit einem jahreszeitlich festen Rhythmus¹⁾. Unregelmäßige Schwankungen können kurzfristig sein oder sich über längere Zeiträume erstrecken. Kurzfristige Schwankungen (tägliche, wöchentliche) haben meist Zufallscharakter. Sie treten weder rhythmisch auf, noch folgen sie bestimmten Gesetzmäßigkeiten. So fördern beispielsweise besondere Veranstaltungen (kultureller oder sportlicher Art wie Messen, Tagungen, olympische Spiele usw.) die Reisebürotätigkeit. Dagegen hemmen plötzlich eintretende Ereignisse (z.B. ungünstige Witterungsverhältnisse, Überschwemmungen, politische Aktionen usw.) den Reiseverkehr. Es gibt eine große Anzahl solcher Faktoren, die kurzfristige irreguläre Schwankungen verursachen können. Unregelmäßige Schwankungen, die sich auf einen mehr oder minder langen Zeitraum erstrecken können, sind in der Hauptsache Konjunkturschwankungen. Sie verlaufen in etwa parallel mit der allgemeinen Wirtschaftskonjunktur, wirken sich jedoch im Reisebürogewerbe infolge der Eigenart seines Angebotes²⁾ wesentlich stärker aus. Konjunkturschwankungen sind erst im Verlauf einer längeren Periode als solche feststellbar. Wenn sich gegenwärtig das Reisebürogewerbe in einer Aufwärtsbewegung befindet, so weiß man heute noch nicht, ob es sich um einen konjunkturellen Vorgang handelt oder um eine Aufwärtsentwicklung anhaltender Natur (Trend), die dem wachsenden Bedürfnis nach Erholung als Folge der fortschreitenden Industrialisierung entspricht. Die folgenden Jahre werden darüber Auskunft geben.

Die konjunkturellen Einflüsse brauchen nicht als Störungsfaktoren bezeichnet und eliminiert werden, da sie alle Betriebe in einem nahezu gleichen Ausmaß betreffen. Gleiches gilt auch für Saisonschwankungen. Es muß lediglich eine Unterscheidung getroffen werden zwischen Betrieben, die nur eine Saison (entweder im Winter oder im Sommer) zu verzeichnen haben und denjenigen, die sowohl im Sommer als auch im Winter beschäftigt sind.

1) Vgl. Kqch, A.: Die Saisonschwankungen und die Problematik der Saisonverlängerung im Fremdenverkehr - unter besonderer Berücksichtigung südbayerischer Fremdenverkehrsorte, Schriftenreihe des Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, Heft 6 (1956), S.7.

2) Vgl. S. 35 f.

Schwankungen innerbetrieblicher Natur sind in der Regel Ausdruck einer mangelhaften Organisation der Betriebsbereitschaft oder Betriebspolitik. Eine ungenügende Arbeitsverteilung oder falsche Kalkulation kann im Vergleich zu besser arbeitenden Betrieben die Konkurrenzfähigkeit erheblich beeinträchtigen, was auch auf die Beschäftigung nicht ohne Wirkungen bleibt.

Eine wesentlich wichtigere aber auch schwierigeren Frage ist die nach der Bestimmung des Beschäftigungsgrades¹⁾. Ihre Lösung ist deshalb schwierig, weil es im Reisebüro im Gegensatz zu anderen Gewerbebezügen keine eindeutigen Leistungsträger gibt, wie es beispielsweise im Hotelgewerbe der Fall ist. Hier ist die Kapazität anhand der vorhandenen Betten verhältnismässig einfach zu ermitteln und dementsprechend auch der Kapazitätsausnutzungs- oder Beschäftigungsgrad²⁾. Die Bestrebungen, wie man zuverlässig die Messung des Beschäftigungsgrades vornehmen kann, haben bisher noch nicht zu allgemeingültigen und befriedigenden Ergebnissen geführt³⁾. Die zahlreichen, zum Teil mathematisch exakt entwickelten Methoden berücksichtigen alle zu wenig die einzelnen Betriebs- und Kostenelemente. Auch sind immer nur solche Zusammenhänge in der Industrie Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen gewesen. Auf dem Gebiete des Dienstleistungsgewerbes ist nur wenig, auf dem Gebiete des Reisebürogewerbes insbesondere nichts dergleichen getan worden. Das erstaunt umso mehr, als daß doch gerade in diesem Gewerbebezweig Beschäftigungsschwankungen wesentlich stärker als in anderen Gewerbebezügen sind.

Es wird auch kaum eine exakte Methode zur Messung des Beschäftigungsgrades im Reisebürogewerbe gefunden werden können. Denn das Leistungsvolumen in diesem Gewerbebezweig ist voll und ganz durch die menschliche Leistungsfähigkeit bestimmt, die aber sehr unterschiedlich sein kann. Während im Industriebetrieb genau festgestellt werden kann, wie viele Stücke bei voller Ausnutzung der vorhandenen Arbeitskräfte und sachlichen Betriebsmittel in einem bestimmten Zeitraum hergestellt werden können, läßt sich im Reisebüro die Leistungsbereitschaft nicht auf einen exakten zahlenmäßigen Ausdruck bringen. Die Gesamtbereitschaft zeigt sich im Reisebüroge-

1) In der Literatur findet man für diesen Ausdruck auch die Begriffe "Kapazitätsausnutzungsgrad" oder "Ausnutzungsgrad".

2) Vgl. Schulz, H.: Kapazität, Beschäftigungsgrad und Betriebsgröße im Hotelgewerbe, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", 4. Jahrg., Heft 2, S. 63.

3) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 89.

werbe wie auch im Handel als eine komplexe Größe, die vielen divergierenden Einflüssen unterworfen ist¹⁾. Geht man davon aus, daß der Beschäftigungsgrad das Verhältnis der tatsächlichen zur möglichen Beschäftigung ist²⁾, so erhebt sich zunächst die Frage nach der Bestimmung der letzteren. Anhand welcher Kriterien kann im Reisebürogewerbe die mögliche Beschäftigung gemessen werden? Im Dienstleistungsbetrieb muß man dabei zwei Arten von Beschäftigungen unterscheiden: die Beschäftigung im weiteren Sinne, die zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft notwendig ist und die Beschäftigung im engeren Sinne, die sich auf die Leistungserstellung, die Marktleistung bezieht. Die letztere ist die eigentliche Beschäftigung und steht bei der Ermittlung des Beschäftigungsgrades verständlicherweise im Vordergrund.

Die Beschäftigung im weiteren Sinne kann auf die Arbeitszeit bezogen werden. Eine Voll- oder Normalbeschäftigung (100prozentiger Beschäftigungsgrad) ist dann gegeben, wenn jeder Angestellte wöchentlich 48 Stunden tätig ist. Bei einer geringeren Arbeitszeit ist dann der Beschäftigungsgrad entsprechend niedriger, bei Überstunden - über 48 Stunden wöchentlich - ergibt sich ein höherer Beschäftigungsgrad als 100%. Der von der theoretisch möglichen Vollbeschäftigung (100%) abweichende, also unter oder über 100% liegende Beschäftigungsgrad, wird als Ist-Ausnutzung bzw. Ist-Beschäftigung bezeichnet³⁾. Diese Methode hat jedoch Nachteile. Die Anzahl der Beschäftigten schwankt innerhalb einer Periode erheblich⁴⁾. Man könnte dieser Tatsache dadurch Rechnung tragen, daß man alle innerhalb einer Periode angestellten Arbeitskräfte (einschließlich des Unternehmers und der Aushilfsangestellten) berücksichtigt und dann die möglichen Arbeitsstunden den effektiv geleisteten gegenüberstellt. Die möglichen Arbeitsstunden wären dann Ausdruck einer Voll-

- 1) Vgl. Buddenberg, H.: Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe in: "Schriften zur Handelsforschung", Köln-Opladen 1955, S. 167.
- 2) Vgl. Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1952, Band II, S. 44.
- 3) Vgl. Schulz-Mehrin, O.: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle, Berlin 1954, S. 24.
- 4) Als Beispiel möge die Beschäftigtenzahl eines Ein-Saisonbetriebes während der einzelnen Monate dienen:

J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D
10	10	10	16	18	19	19	19	19	11	11	11

(Diese Zahlen wurden während der Untersuchungstätigkeit des Verfassers im Jahre 1956 ermittelt).

beschäftigung. Damit sind aber qualitativ höhere oder niedrigere Leistungen nicht ausgeschaltet, so daß das Produkt aus der Zahl der Beschäftigten und der Arbeitszeit keine klare Vorstellung der Betriebskapazität und ihrer Ausnutzung geben kann.

Um die Schwankungen des Beschäftigungsgrades infolge der schwankenden Leistungsintensität auszuschalten, ist man bestrebt, den Beschäftigungsgrad zu einer leistungsbezogenen Größe zu machen. Es ist die oben erwähnte Beschäftigung im engeren Sinne. Mellerowicz bezeichnet die auf dieser Basis ermittelte effektive Beschäftigung als Kapazitätsausnutzungsgrad, der nicht - wie der Beschäftigungsgrad - zeitbezogen, sondern leistungsbezogen ist. Es leuchtet auch ein, daß die Leistung, allerdings eine solche im Sinne des Betriebszieles, am ehesten Anhaltspunkte für das Leistungsvolumen geben kann. Die Frage ist nur, was in diesem Zusammenhang unter Leistung im Reisebürogewerbe zu verstehen ist. Der wertmäßige Umsatz oder der Bruttogewinn können es nicht sein, denn diese Größen sind von zahlreichen betrieblichen und außerbetrieblichen Einflüssen abhängig bzw. von der Intensität der Nachfrage, den Preisen, der Bruttogewinnmarge etc. Der eigentliche Zweck der Reisebürotätigkeit ist die Befriedigung der touristischen Nachfrage, also die Dienstleistung. Diese Dienstleistung ist die eigentliche Betriebsleistung die zur Messung der Kapazität in Frage kommen kann. Der wertmäßige Umsatz oder der Bruttogewinn sind lediglich der Ausfluß der Dienstleistungen. Wie kann man nun diese Dienstleistungen erfassen? Die Dienstleistung äußert sich in der Abfertigung der nachfragenden Konsumenten. Hier könnte man einhaken und so vorgehen, daß man die höchstmöglichen Bedienungsakte (Beratung, Vermittlung, Verkauf) durch die in der Abfertigung beschäftigten Personen unter Zugrundelegung einer bestimmten Arbeitszeit innerhalb eines bestimmten Beobachtungszeitraumes durchschnittlicher Beanspruchung ermittelt und als Maßstab für die Bestimmung der Betriebskapazität verwendet². Berücksichtigt man jedoch qualitative Unterschiede in der Organisation, so muß man die Dienstleistung weiter fassen und nicht nur die Tätigkeit der Expedienten beachten. Denn je nach der Art der Organisation und der Größe des Betriebes muß der Expedient entweder alle Tätigkeiten, die mit der Beratung, Planung und Durchführung

1) A.a.O., S. 44.

2) Vgl. Textor, H.: Der Beschäftigungsgrad als betriebswirtschaftliches Problem, Berlin 1939, S. 36 f.

der Reise zusammenhängen, selbst ausführen oder sie anderen Personen zur Erledigung weiterleiten. Deshalb erscheint die Anzahl der abgefertigten Personen als der geeignetste Maßstab für die Bestimmung der Betriebskapazität und des Kapazitätsausnutzungsgrades zu sein. Dieses Merkmal berücksichtigt alle Tätigkeiten und alle beschäftigten Personen, mögen sie in der Expedition, der Buchhaltung, der Korrespondenzabteilung tätig sein. Jeder abgefertigte Reiseteilnehmer beansprucht alle Arten der Tätigkeit in einem mehr oder minder gleichen Ausmaß. Die Ermittlung der Normal- bzw. Vollbeschäftigung kann dann so erfolgen, daß man die Anzahl der abgefertigten Personen in einem Zeitraum normaler Beanspruchung - das wären im Reisebürogewerbe die Sommermonate und davon der Monat August - feststellt. Setzt man dieses Ergebnis in Beziehung zu der Zahl der in einer Periode durchschnittlich abgefertigten Personen, so erhält man den durchschnittlichen Beschäftigungsgrad. Es besteht ja auch kein Zweifel, daß Beschäftigung und die Anzahl der abgefertigten Personen in einem gewissen Zusammenhang stehen. Diese Methode hat den Vorteil, daß Leistungsschwankungen auf der Seite der Beschäftigten ausgeschaltet sind. Ob die durch die Abfertigung erforderliche Tätigkeit mit mehr oder weniger Personal durchgeführt wurde, ist eine Frage nach der Leistungsintensität der Angestellten, der Organisation usw. Natürlich ist die Art der Geschäfte zu berücksichtigen. Diese Methode läßt sich nur erfolgreich anwenden bei ungefähr gleichartigen Geschäften. Denn es leuchtet ein, daß die Vermittlung oder der Verkauf einer Pauschalreise mehr Zeit in Anspruch nimmt und mehr Arbeit verursacht als der Verkauf einer Fahrkarte. Bei Betrieben, die mehrere Aufgaben erfüllen, könnte für jede Tätigkeit bzw. jeden Funktionsbereich ein Teil-Beschäftigungsgrad ermittelt werden, wenn es die Organisation erlaubt.

Der so ermittelte Beschäftigungsgrad ist unabhängig von der Betriebsgröße, denn er wird für jede Betriebsgröße einzeln ermittelt. Erst danach läßt sich ein Durchschnittsbeschäftigungsgrad für sämtliche beteiligten Betriebe errechnen.

Mit allen aus der Literatur bekannten Methoden zur Ermittlung des Beschäftigungsgrades¹⁾ ist im Reisebürogewerbe nicht durchzukommen. Deshalb wurde diese Methode vorgeschlagen. Es mag sein, daß noch andere Methoden zu finden sind. Sie werden dann aber wesentlich komplizierter sein und in ihrer praktischen Anwendung

1) Vgl. insbesondere Textor, H.: A.a.O.

mehr Rechenarbeit erfordern.

Es bleibt nun noch die Frage offen, ob die durch Beschäftigungsschwankungen verursachten Störungen eliminiert werden müssen. Die im Anfang dieses Kapitels erfolgte Bemerkung, daß nur gleich oder ähnlich beschäftigte Betriebe verglichen werden sollen, bezieht sich auf einen bestimmten Zweck des Betriebsvergleiches. Am besten kann diese Frage mit den Worten Schnettlers¹⁾ beantwortet werden, dessen Ausführungen sich zwar auf Produktionsbetriebe erstrecken, die aber analog auch für Dienstleistungsbetriebe zutreffen. "Bei einem Rentabilitätsvergleich beispielsweise, bei dem man nur den tatsächlichen Erfolg mehrerer Unternehmungen vergleichen, nicht aber die verschiedenen Ursachen des Erfolges erkennen will, ist die Beschäftigung nur eine von vielen Erfolgskomponenten, die den Vergleichenden nicht interessieren und deren Wirkung nicht eliminiert werden darf, soll das Vergleichsergebnis nicht verfälscht werden. Für die meisten Vergleichszwecke, insbesondere bei Vergleichen zur Beurteilung des Betriebsgebarens, zur Ermittlung des billigsten Produktionsbetriebes, des günstigsten Standortes, des günstigsten technischen Verfahrens, der zweckmäßigsten Unternehmungsform sind die Einflüsse des Beschäftigungsgrades als vergleichsstörende Faktoren auszuschalten".

III. Voraussetzungen der Vergleichbarkeit des betrieblichen Zahlenmaterials

Alle Bemühungen der Vergleichsstelle, die störenden Einflüsse der betriebsindividuellen Eigenarten zu erkennen und weitgehendst zu eliminieren, nützen wenig, wenn nicht das betriebliche Rechnungswesen, das das Zahlenmaterial für den Vergleich liefert, nicht gewissen Mindestanforderungen entspricht. Um Erkenntnisse für die Betriebssteuerung und Betriebspolitik zu erhalten, ist ein exakt aufgebautes, geordnetes und einheitliches Rechnungswesen notwendig. Ist eine Einheitlichkeit nicht gegeben, so treten bei einem Betriebsvergleich große rechentechnische Schwierigkeiten auf und der Aussagewert wird verringert. Große und vor allem kapitalintensive Unternehmungen erfüllen diese Forderung eher als kleine und wenig kapitalintensive. Allein die Einstellung zu dieser Forderung ist grundverschieden. Ein kapitalintensiver Betrieb sieht die

1) A.a.O., S. 51.

exakte, richtige Rechnungslegung als eine Existenzfrage an. Der Inhaber eines kleinen und wenig kapitalintensiven Betriebes dagegen glaubt, das gesamte Betriebsgeschehen auch ohne eine solche Rechnungslegung überblicken zu können und beschränkt sein Rechnungswesen auf das notwendigste, um nur steuerlichen Anforderungen gerecht zu werden.

Vergegenwärtigt man sich nun die Verhältnisse im Reisebürogewerbe, so ist festzustellen, daß es sich erstens um wenig kapitalintensive Betriebe und zweitens um kleine und mittlere Betriebe handelt. Dazu kommt, daß die rasche Entwicklung des Reisebürogewerbes in den Nachkriegsjahren infolge der Gewerbefreiheit eine beträchtliche Anzahl von Unternehmern auf den Plan rief, die hier eine gute Verdienstmöglichkeit sahen, jedoch mit wenig betriebswirtschaftlichen Kenntnissen ausgerüstet sind. Auch diese Tatsache trägt dazu bei, daß die ganze Rechnungsführung im Reisebürogewerbe gegenüber anderen Gewerbezweigen immer noch rückständig ist. Abgesehen von einigen Ausnahmen, ist die Forderung nach einem geordneten und einheitlichen Rechnungswesen, die auch Fuss¹⁾ ein bewährter Reisebürofachmann, als eine unbedingte Voraussetzung für einen Betriebsvergleich hervorhebt, noch nicht erfüllt. Sie kann jedoch nicht allein dadurch erfüllt werden, daß durch gesetzgeberische Maßnahmen darauf eingewirkt wird. Denn neben Kostenfragen sind es auch psychologische Momente, die hemmend in Erscheinung treten, wenn dem Betriebsinhaber gewisse Fesseln auferlegt werden. Es kommt vielmehr darauf an, das Interesse der Unternehmer zu wecken für die Aussagekraft des eigenen Rechnungswesens. Wenn sie ein genaues Bild haben über die Zusammensetzung des Kostenbildes, über die Methoden der Kalkulation und der Preisbildung, hört die ruinöse Konkurrenz und Preisschleuderei, wie sie heute im Reisebürogewerbe und auch in anderen Fremdenverkehrsbetrieben besteht, auf²⁾. Nur die positive Einstellung der Unternehmer zum Betriebsvergleich kann zur Erfüllung der Forderung nach Vereinheitlichung des Rechnungswesens beitragen.

Welche Hindernisse stehen der Vereinheitlichung des Rechnungswesens im Wege? Es sollen dadurch vor allem nicht Kosten entstehen, die höher liegen als die Vorteile, die damit erzielt werden können.

1) Vgl. Neuzeitliches Rechnungswesen im Reisebüro, Frankfurt a. M. 1953, S. 66.

2) Vgl. Hartmann, B.: A.a.O.,

Sie darf weiterhin auch nicht rücksichtslos durchgesetzt werden, wenn nicht betriebsnotwendige Zwecke benachteiligt und gesunde Verhältnisse zerstört werden sollen. Es ist zu bedenken, daß im Rahmen der vielen Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens der Betriebsvergleich bei aller Würdigung nicht an erster Stelle steht. Er kann es allein deshalb nicht, weil er durchaus nicht allein aus den Ergebnissen des Rechnungswesens aufzubauen ist, sondern vielmehr Daten berücksichtigen muß, die nicht zahlenmäßig erfaßt werden können. Es ist weiter zu berücksichtigen, daß die betriebsindividuellen Eigenarten immer maßgebend sind für die Entstehung und Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens. Jede Unternehmung sucht sich durch jahrelange Praxis ihren eigenen buchhalterischen Rahmen, der entsprechend ihrer wirtschaftlichen Zwecksetzung am geeignetsten erscheint und baut sich eine Kalkulation auf, die ihren Erfordernissen gerecht wird.

Diese Tatsachen müssen bei der Forderung nach Vereinheitlichung des Rechnungswesens berücksichtigt werden. Schnettler¹⁾ betont ganz richtig, daß insbesondere dabei den praktischen Gegebenheiten in den Betrieben Rechnung getragen werden muß und nur gewisse Grundformen einheitlich angewendet werden sollen. Der Gesetzgeber verlangt lediglich ein ordnungsmäßiges und richtiges Rechnungswesen. Die Vereinheitlichung durch gesetzgeberische Maßnahmen voranzutreiben, ist weder ratsam noch durchführbar. Diese Aufgabe kann nur auf dem Wege einer gemeinschaftlichen Zusammenarbeit gelöst werden mit Unterstützung von fachkundigen Kräften, die das Für und Wider einer Maßnahme abzuwägen vermögen.

Inwieweit eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens durchgeführt werden soll und welche Vorarbeiten dafür geleistet wurden, darüber geben die folgenden Ausführungen Aufschluß.

1. Formelle Voraussetzungen

Im Reisebürogewerbe findet man heute verschiedene Arten von Buchhaltungssystemen und Buchführungsarten. In größeren Betrieben hat sich die Maschinenbuchführung durchgesetzt, während in kleineren und mittleren Betrieben die manuelle Durchschreibebuchführung sich als Bestform bewiesen hat. Es ist nun gleichgültig, welche Form der Buchführung verwendet wird. Wichtig ist nur, daß die einzelnen Betriebe ihre Geschäftsvorfälle nach gleichen Gesichtspunkten

1) A.a.O., S. 69.

Einheitlich aufzeichnen.

In vielen anderen Gewerbebezweigen wurden umfassende und intensive Bestrebungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens bereits nach dem ersten Weltkrieg in Angriff genommen. Dem Reisebürogewerbe, als einem relativ jungen Gewerbebezweig - wenigstens was seine heutige Entwicklung anbelangt - kommen viele der durch diese Arbeit gewonnenen Erkenntnisse und Ergebnisse zugute.

Am bedeutendsten waren die Arbeiten des 1921 gegründeten "Reichsinstitut für Wirtschaftlichkeit" (RKW), die ihren ersten Niederlassungsort in der für verschiedene Branchen aufgestellten Einheitsbuchführung fanden. Schmalenbach schuf durch die Entwicklung des Kontenrahmens die Grundlage dazu. Zweck dieser Einheitsbuchführung sollte in erster Linie die Förderung des Rechnungswesens branchenübergreifender Betriebe sein und nicht zuletzt die Förderung des Betriebsvergleiches. "Die Vereinheitlichung des Rechnungswesens einzelner Geschäftszweige im besonderen hat ferner den Zweck, Selbstkosten festsetzen, Erfolgsziffern usw. der verschiedenen Branchen untereinander vergleichbar zu machen und auf diese Weise die Methode des Betriebsvergleichs' zu ermöglichen"¹⁾. Diese Einheitsbuchführungen entstanden regelmäßig so, daß zunächst ein bewährter Fachbeamter einen Plan entwarf, der dann in Kommissionen, an denen auch die Fachverbände beteiligt waren, beraten und schließlich als Entwurf einer Einheitsbuchführung publiziert wurde²⁾. Man sieht daraus, daß man bei all diesen Maßnahmen sehr behutsam handelte und vor allem die Praxis, die es letzten Endes angeht, auch ein gewichtiges Wort mitreden ließ. Man war auch dabei bedacht, die Individualität des einzelnen Betriebes weitgehend zu berücksichtigen, um nicht, möglichst noch unter Druck, durch die Einführung der Einheitsbuchführung eine Schematisierung herbeizuführen. Nicklisch³⁾ sah in der notwendigen Freiheit, die jedem Betrieb dabei eingeräumt werden mußte, eine Unzulänglichkeit für den Vergleich. Er wies auf die Möglichkeit einer individuellen Auseinanderentwicklung, die bald nach Einführung der Einheitsbuchführung eintreten werde, hin. Immerhin ließen sich manche auftauchenden Schwierigkeiten überwinden und bessere Voraussetzungen für einen Betriebsvergleich schaffen.

-) Handbuch der Rationalisierung, Berlin und Wien 1930, S. 694.
-) Vgl. Schmalenbach, E.: Der Kontenrahmen, Leipzig 1930, S. 15.
-) Vgl. Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932, S. 123.

Diese Bestrebungen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens erfuhren in den 30er Jahren amtliche Unterstützung. Es wurden die Buchführungsrichtlinien vom 11. November 1937 erlassen, verbunden mit einem vom RKW entworfenen Organisationsplan für die Buchführung, dem amtlichen Einheitskontenrahmen, der an den von Schmalenbach entwickelten Kontenrahmen angelehnt war. Im Anschluß daran erschienen in den folgenden Jahren Branchenkontenrahmen der einzelnen Wirtschaftsgruppen. Die Bemühungen um die Vereinheitlichung der Kostenrechnung fanden ihren Niederschlag in den Kostenrechnungsgrundsätzen (KRG) vom 16. Januar 1939, denen die sog. Kostenrechnungsrichtlinien¹⁾ für die einzelnen Wirtschaftsgruppen folgten. Auch die, allerdings nur für öffentliche Aufträge geltenden LSÖ vom 15. November 1938 und die sie ablösenden Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSP) vom 21.11.1953, deren Geltungsbereich im Gegensatz zu den LSÖ auch auf private Auftraggeber und Auftragnehmer erweitert wurde, lassen diese Absicht erkennen.

Die Bedeutung dieser Erlasse für den Betriebsvergleich liegt in der Abgrenzung, Erfassung und Errechnung der Vergleichswerte nach einheitlichen Grundsätzen²⁾.

Nach dem zweiten Weltkrieg trat die Nachfolge des Reichskuratoriums für Wirtschaftlichkeit (RKW) der im Jahre 1946 entstandene "Rationalisierungsausschuß der deutschen Wirtschaft (RAW)" an, der dann im Jahre 1950 in "Rationalisierungskuratorium der deutschen Wirtschaft" mit der alten Abkürzung RKW umbenannt wurde. Er ist aber im Gegensatz zum früheren RKW nicht selbst Rationalisierungsträger, sondern hat diese Aufgabe anderen Institutionen, wie Vereinen, Ausschüssen, Arbeitsgemeinschaften, Instituten etc. überlassen, die branchenmäßige und regionale Verhältnisse besser zu überblicken vermögen. Das RKW selbst stellt

- 1) Die Kostenrechnungsrichtlinien des sog. Metallblocks (KRRMe) vom 7.3.1942 hatten eine weitere Begriffsabgrenzung zum Ziel, so z.B. für Aufwand und Kosten (neutrale und betriebliche Aufwendungen), sowie für den Ertrag (betrieblicher und neutraler Ertrag) und weiterhin genaue Vorschriften für die Erfassung und Verrechnung der Kosten im einzelnen.
- 2) So heißt es beispielsweise unter II C der "Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung vom 16. 1. 1939": "Eine einheitliche und dadurch vergleichbare Kostenrechnung ist erforderlich, um die Ergebnisse der Kostenrechnung im Zeitvergleich (innerbetrieblich) und durch Erfahrungsaustausch beim zweigewirtschaftlichen Vergleich (zwischenbetrieblich) verwerten zu können".

nur eine Spitzenorganisation der Rationalisierungsbewegung dar.

Während nun die meisten Branchen, insbesondere die der Industrie, die begonnene Arbeit fortsetzen konnten, konnte man in der Fremdenverkehrswirtschaft auf nur wenige Erfahrungen zurückgreifen. Das im Jahre 1950 gegründete "Deutsche wirtschaftswissenschaftliche Institut für Fremdenverkehr an der Universität München" stand bei seinen Bemühungen um die Vereinheitlichung des Rechnungswesens in den Gewerbezweigen der Fremdenverkehrswirtschaft, um die Durchführung von Betriebsvergleichen zu ermöglichen, vor einer schwierigen Aufgabe. Zum Teil wurde dabei Neuland betreten, das erst kultiviert werden mußte bzw. muß. Eine Einheitlichkeit war in diesen Gewerbezweigen nicht gegeben, am wenigsten im Reisebürogewerbe. Jeder Betrieb hat sich ein Rechnungswesen aufgebaut, das seinen Erfordernissen Rechnung trägt. Die Kontierung in den Betrieben erfolgt meist willkürlich und gedankenlos. Es ist auch schwierig, irgendwelche umwälzenden Reformen durchzuführen, da nur wenige Betriebe bereit sein werden, ihre gewohnten Methoden plötzlich zu ändern. Der Betriebsvergleich setzt jedoch eine einheitliche Terminologie, eine Einheitlichkeit des Rechnungswesens bezüglich Kontenbenennung und Kontensystematik und eine zweckmäßige, klare Gruppierung der Aufwendungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht voraus. Es müssen sich die Begriffsinhalte decken.

Die erste Voraussetzung wäre dafür die Schaffung und Einführung eines einheitlichen Kontenschemas mittels des Kontenrahmens bzw. Kontenplanes. Dadurch werden die vorhandenen Unzulänglichkeiten unterbunden, und es wird darüber hinaus noch eine äußere einheitliche Ordnung und eine wirtschaftlich richtige Inhaltswweisung für die Konten bei allen Betrieben herbeigeführt¹⁾. Es darf jedoch nicht ein Kontenplan geschaffen werden, der sich von der Praxis weit entfernt, sondern der nach den Erfahrungen die Aussicht hat, praktisch anwendbar zu sein. Die meisten vorhandenen Kontenrahmen sind auf die Bedürfnisse des industriellen Rechnungswesens zugeschnitten. Es lassen sich jedoch die Erfahrungen, die man mit industriellen Kontenplänen gemacht hat, nutzbringend auch in den Gewerbezweigen der Fremdenverkehrswirtschaft verwerten.

1) Vgl. Le Coutre, W.: Einrichtung und Umstellung der Buchhaltung nach dem Kontenrahmen, Stuttgart 1940, S. 71.

Sie können jedoch nicht einfach kopiert und auf das Rechnungswesen der Fremdenverkehrsbetriebe übertragen werden. Es muß dabei schon ein Einblick in die Praxis genommen werden, um auf dem Boden der Realität zu bleiben. "Wenn sich beispielsweise zeigt, daß verschiedene Unternehmungen unabhängig voneinander einen artgleichen Buchungsstoff buchungstechnisch in gleicher Weise behandeln, dann darf man annehmen, daß hier die Praxis einen Weg gefunden hat, der der bestmöglichen Verbuchungsweise mindestens sehr nahe kommt"¹⁾. Auch Schnettler warnt davor, ein auf rein theoretischer Basis aufgebautes Rechnungsschema einzuführen versuchen. "Die Betriebe interessieren sich nicht für ausgeklügelte Aufwands- und Erfolgsspaltungen, auch wenn sie innerbetrieblich sehr wertvoll sind"²⁾.

Weiterhin muß ein Kontenplan klar und unmißverständlich gestaltet sein. Jede Komplikation bringt Schwierigkeiten auch für den Betriebsvergleich. Denn man muß bedenken, daß der überwiegende Teil der Reisebüros Klein- oder Mittelbetriebe (Ein- oder Zwei-Mannbetriebe) sind, in denen der Betriebsinhaber und evtl. noch eine Hilfskraft arbeiten. Man darf natürlich keine umfangreichen betriebswirtschaftlichen Kenntnisse seitens dieser Unternehmer voraussetzen. Zweckmäßig wäre es auch, in Verbindung mit dem Kontenplan einen Buchungsschlüssel zu erstellen³⁾, der eine Zusammenstellung zahlreicher Buchungsfälle enthält, um die Kontierung bzw. die Buchung des einzeln anfallenden Buchungsstoffes zu erleichtern. "Damit wird eine Übersichtlichkeit innerhalb der Kontierung herbeigeführt, die von den einzelnen Betrieben sicherlich sehr begrüßt wird, weil damit alle Fragen der Einführung sowie der späteren gemeinsamen Auswertung außerordentlich erleichtert werden"⁴⁾.

Ein auf praktischen Erfahrungen aufgebauter Kontenplan ist der von Fuss⁵⁾. Er ist auf dem alten Pflichtkontenrahmen aufgebaut und trägt insbesondere den Bedürfnissen der Klein- und Mittelbetriebe des Reisebürogewerbes Rechnung. Abgesehen von

1) Heunisch, E.: Betriebsvergleich im Hotelgewerbe, Frankfurt a.M. 1935, S. 27 (Diss.).

2) A.a.O., S. 97.

3) Das Deutsche Handwerksinstitut hat dem Einheitskontenrahmen für das deutsche Handwerk einen solchen Buchungsschlüssel beigelegt (Vgl. Einheitskontenrahmen für das deutsche Handwerk, München 1955).

4) Lehmann, B.: Der Buchungsschlüssel für Industriebetriebe, Wiesbaden 1949, S. 6.

5) A.a.O.,

einigen betriebswirtschaftlichen theoretischen Einwendungen¹⁾ stellt er einen erfreulichen Anfang dar. Wünschenswert wäre insbesondere für die Zwecke des Betriebsvergleiches die Einführung der sog. kalkulatorischen Kosten.

Der von Legler²⁾ vom schweizerischen Kontenrahmen für Gewerbebetriebe abgeleitete Kontenplan des Reisebüros ist durchaus anzuerkennen. Seine Einführung in Deutschland würde jedoch zu stark die Gewohnheit an den Schmalenbachschen Kontenrahmen und den Pflichtkontenrahmen vernachlässigen. Legler geht nicht, wie es beim Schmalenbachschen Kontenrahmen und beim Pflichtkontenrahmen der Fall ist, vom Fluß der Werte aus, sondern gliedert nach Bestands- und Erfolgskonten. Somit ist eine Ausrichtung des Kontenplanes auf die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gegeben, was im Hinblick auf eine kurzfristige Erfolgsrechnung und die Vereinfachung der Abschlußarbeiten durchaus zu befürworten ist. Anzuerkennen ist auch seine Ansicht, daß wegen der Unbrauchbarkeit des effektiven Kostenträgers für eine Kostenträgerrechnung im Dienstleistungsgewerbe das gesamte Rechnungswesen sehr stark von der Kostenstelle beherrscht wird. Diese Tatsache bedeutet für den Aufbau eines Kontenrahmens, daß der Kostenstelle ein bevorzugter Platz einzuräumen ist, vor allem dann, wenn eine kurzfristige buchhalterische Erfolgsrechnung erleichtert werden soll. So sehr ein solcher Aufbau des Kontenrahmens bzw. Kontenplanes, wie es Heunisch³⁾ in seinem Kontenplan für das Hotelgewerbe getan hat, dem Betriebsvergleich zugute kommen würde, so wirkt sich jedoch eine dadurch hervorgerufene Aufblähung der Konten je nach Buchhaltungsorganisation störend aus. Ein Klein- oder Mittelbetrieb mit nur wenigen Kostenstellen wird eine Detaillierung mit Rücksicht auf die mögliche buchhalterische kurzfristige Erfolgsrechnung akzeptieren, obgleich auch hier erhebliche Schwierigkeiten sich in den Weg stellen. Bei einem großen Betrieb mit vielen Kostenstellen steht der Aufwand an Zeit und Arbeit in keinem Verhältnis zu den gebotenen Vorteilen. Er wird in der Klasse der Kostenarten (Kl. IV) nicht auf Kostenstellen eingehen können, ganz abgesehen davon, daß es im Reisebürogewerbe sehr schwierig ist, eine exakte Kostenstellenbildung vorzunehmen.

1) Vgl. Besprechung von Joschke, H. im "Jahrbuch für Fremdenverkehr", 2. Jahrg., Heft 1, S. 82/3.

2) A.a.O., S. 55 ff.

3) A.a.O., S. 29 ff.

Wenn es auch auf den ersten Blick wohl richtig erscheinen mag, eine diesbezügliche Einteilung nach Funktionen bzw. Abteilungen vorzunehmen, so ist doch zu bedenken, daß der weitaus größte Teil der Kosten des Reisebüros aus Gemeinkosten besteht, so daß sich bei einer weitgehenden Aufgliederung nach Kostenstellen erhebliche Schwierigkeiten in den Weg stellen würden. Diese Tatsache tritt bei einem kleineren Betrieb noch mehr in Erscheinung als bei einem größeren, da bei dem letzteren doch eine mehr oder minder klare Trennung zwischen den einzelnen Funktionsbereichen bzw. Abteilungen vorhanden ist. Deshalb erscheint es zweckmässig, den Kontenplan lediglich nach Kostenarten auszurichten und die Aufteilung dieser Kostenarten auf die einzelnen Kostenstellen - soweit es möglich ist - einer besonderen statistischen Methode mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB) zu überlassen. Unter Beachtung all dieser Probleme schlägt Fischer¹⁾ einen Kontenplan für das Reisebürogewerbe vor, der jedoch noch einer weiteren Ausführung und Ergänzung bedarf. Anzuerkennen ist vor allem seine Idee, einen Kontenplan zu schaffen, der in seinem Aufbau so gehalten ist, daß er für jede Unternehmung, unbeachtet ihrer Größe und ihrer Unternehmungsform, anwendbar ist.

Der Hinweis auf die bereits vorhandenen Kontenrahmen bzw. Kontenpläne für das Reisebürogewerbe mag im Rahmen dieser Arbeit genügen. Denn ein von der Vergleichsidee beeinflusster Kontenplan und seine ausschließliche Ausrichtung auf die Zwecke des Betriebsvergleiches würde die Brauchbarkeit des Rechnungsapparates für andere Zielsetzungen beeinträchtigen. Die Vergleichsstelle muß und wird sich vielmehr voll und ganz zufrieden geben, wenn eine Einheitlichkeit der Kontierung, der Kontenbezeichnung und des Konteninhaltes gegeben ist.

2. Materielle Voraussetzungen

Die Erfahrungen bei Betriebsvergleichen haben gezeigt, daß selbst bei einheitlicher Benennung von Konten die Inhalte infolge der individuell verschiedenen Praktiken hinsichtlich der Erfassung, Abgrenzung, Verrechnung etc. sehr unterschiedlich waren. Und es wäre zwecklos, wollte man Ergebnisse vergleichen, die nach ganz unterschiedlichen Gesichtspunkten gewonnen sind oder bei

1) Vgl. Betriebsabrechnung und Kalkulation im veranstaltenden Reisebüro, München 1955, S. 42 ff. (Diplomarbeit - Manuskript).

deren Gewinnung willkürliche Manipulationen stattgefunden haben. Ohne Klärung solcher Differenzen durch Rückfragen oder Einsichtnahme in das Rechnungswesen der einzelnen Vergleichsbetriebe ist der Aussagewert eines Betriebsvergleiches gering oder sogar negativ. Der bereits erwähnte Buchungsschlüssel könnte hier Abhilfe schaffen. Aber auch hier lassen sich bei der Vereinheitlichung nur gewisse Grundformen einheitlich anwenden, über die hinaus je nach den betriebsindividuellen Erfordernissen Abweichungen unvermeidlich sind.

Die zu erstrebende Vereinheitlichung bezieht sich insbesondere auf die Erfassung und Abgrenzung der Aufwendungen. Eine wertvolle Grundlage zur Verwirklichung dieser Forderung bilden die bereits erwähnten Buchführungsrichtlinien vom 11.11.1937 und die Kostenrechnungsgrundsätze vom 16. 1. 1939. Die einheitliche Erfassung ist nicht nur eine formale Angelegenheit, sondern auch eine materielle. Denn es geht dabei nicht allein darum, daß alle Werte mit einheitlichen Begriffen bezeichnet werden, sondern daß überhaupt alle Werte, Vermögensteile und Vermögensveränderungen des Betriebes erfaßt werden. Die Abgrenzung muß sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht einheitlich erfolgen. Abgrenzung in sachlicher Hinsicht bedeutet, daß alle dem Betriebszweck dienenden Werte, Vermögensab- und -zugänge von solchen getrennt werden müssen, die in keinem Zusammenhang mit dem Betriebszweck stehen. Diesbezüglich weist die heutige Rechnungslegung der Reisebüros Ungenauigkeiten auf. Denn es werden auch die Erlöse aus betriebsfremden Leistungen¹⁾ auf Konten derselben Klasse (Kl. VIII) verbucht, die für Betriebserlöse vorgesehen ist. Auch der von Fuss²⁾ vorgeschlagene Kontenplan sieht in der Klasse der Erlöskonten (Kl. VIII) Konten für die Verbuchung von Erlösen aus Eintrittskartenverkauf, Buchverkauf, Totowettscheinannahme usw. vor. Eine solche Verbuchungsmethode mag aus steuerlichen Gründen zweckmässig sein. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen gehören jedoch die Erlöse aus solchen Geschäften in die Klasse der betriebsfremden und außerordentlichen Erlöse (Kl. II), denn sie sind ebenso betriebsfremd wie Mieteinnahmen, Gewinne aus Beteiligungen usw. Andererseits müßten auch die Aufwände für diese

1) Vgl. S. 34 f.

2) A.a.O.

Leistungen gesondert erfaßt werden. Doch die Schwierigkeit einer solchen getrennten Erfassung ist auch ein Grund dafür, daß diese Erlöse in der Klasse der betrieblichen Erlöse ausgewiesen werden. Hinsichtlich des Betriebsvergleiches ist eine solche Verbuchung kein Hindernis, wenn sie von allen Betrieben in gleicher Weise erfolgt und die Erlöse für betriebsfremde Leistungen in der Klasse der Erlöskonten (Kl. VIII) getrennt ausgewiesen sind, um ihren Anteil am Gesamterlös ermitteln zu können.

Des weiteren darf ein Konto nur solche Werte umfassen, die durch die Kontenbenennung gekennzeichnet sind. Die Erfassung von Werten unter einer Kontenbezeichnung wie z.B. "Sonstige Aufwände" wirkt sich beim Betriebsvergleich sehr störend aus, da man nicht weiß, welche Aufwände dieses Konto umfaßt.

Eine Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht ist dann gegeben, wenn eine getrennte Erfassung derjenigen Aufwände und Erlöse erfolgt, die in einen bestimmten Rechnungszeitraum fallen und solcher, die außerhalb dieser Rechnungsperiode entstanden bzw. angefallen sind. Weitere Ausführungen dazu folgen.

D r i t t e r T e i l

Der Vergleich des betrieblichen Zahlenmaterials

Der Gegenstand des Betriebsvergleiches ist nicht klar fixiert. Es bestehen in Literatur und Praxis unterschiedliche Auffassungen über die besten Ansatzpunkte für einen Vergleich. Die beiden ersten Ansatzpunkte zum Betriebsvergleich in Deutschland zeigen uns, daß es mindestens zwei große Gruppen von Inhalten des Betriebsvergleiches gibt. Bei Schmalenbach¹⁾ stehen im Vordergrund die kostenwirtschaftlichen Vergleiche und diese Linie ist in der weiteren Entwicklung besonders nachdrücklich verfolgt worden. Ihren prägnantesten Ausdruck hat sie in den bekannten Arbeiten des damaligen Vereins Deutscher Maschinenbauanstalten und in den später auf verbreiteter Basis einsetzenden Arbeiten des RKW²⁾ gefunden.

Vershofen³⁾ dagegen kam es von jeher auf die Marktseite der Betriebsführung an. Den kostenwirtschaftlichen Betriebsvergleichen standen also die ertragswirtschaftlichen gegenüber, wie man die zweite Gruppe nennen kann. Man kann nun aber weder der einen noch der anderen Auffassung zustimmen. Denn Wirtschaften heißt weder: nur die Kosten niedrig halten, noch: nur möglichst hohe Erträge erzielen zu wollen. Wirtschaften heißt vielmehr, bei jeder Maßnahme immer gleichzeitig das Kostenstreben und das Ertragsstreben wirken zu lassen und aufeinander abzustimmen.

So ist auch die Hauptaufgabe des Betriebsvergleiches die laufende Überwachung der Aufwendungen, der Erlöse (oder der Kosten und Erträge) und des Betriebsergebnisses (Erfolg), das ein Verhältnis der beiden erstgenannten darstellt. Diese drei Größen werden bei jedem Betriebsvergleich dominierend im Vordergrund stehen. Jeder Betriebsinhaber wird sich insbesondere dafür interessieren, ob seine Aufwand- und Erlösstruktur und insbesondere das Verhältnis von Aufwand und Erlös mit den entsprechenden Kennzahlen anerkannt gut arbeitender Betriebe mit ungefähr gleicher Struktur übereinstimmt oder nicht, inwiefern

-
- 1) Vgl. Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934, S. 257 ff.
 - 2) Schrift Nr. 111 des RKW. in der nur die kostenwirtschaftliche Seite des Betriebsvergleiches behandelt wird.
 - 3) Vgl. Der zwischenbetriebliche Erfolgsvergleich als Rationalisierungsmittel, in Zeitschrift: "Keramus", Jahrg. 1928, Heft 2.

sie voneinander abweichen und was diese Abweichungen bedeuten und bewirken¹⁾.

Die Grundlagen bzw. Hilfsmittel für alle Arten des Betriebsvergleiches liefern zum überwiegenden Teil die Zweige des betrieblichen Rechnungswesens, so vor allem die Buchhaltung, die Erfolgsrechnung, die Kalkulation und die Betriebstatistik. Denn das gesamte wirtschaftliche Geschehen eines Betriebes findet seinen zahlenmäßigen Niederschlag im Rechnungswesen. Nur am Rande werden betriebswirtschaftliche Daten registriert, die nicht aus der Quelle des betrieblichen Rechnungswesens stammen, so z.B. Aufzeichnungen über die Organisation oder die Beschäftigtenstruktur.

Eine große Vereinfachung beim Betriebsvergleich im Reisebürogewerbe gegenüber einem solchen in der Industrie ist vor allem dadurch gegeben, daß ein Reisebüro als Dienstleistungsbetrieb nicht einen mehr oder minder gewaltigen technischen Apparat besitzt, der zu durchleuchten ist. Bewertungsfragen, Arbeitszeitstudien, Produktionsleistungskontrolle, all das sind Probleme, die in einem anlagintensiven Industriebetrieb zu lösen sind. Damit ist beim Reisebüro auch schon ein erheblicher Teil von Fehlerquellen ausgeschaltet. Aber einige neue Probleme treten beim Vergleich von Betrieben des Reisebürogewerbes auf. Denn während ein Industriebetrieb in der Regel nur ein oder einige wenige Produkte erzeugt, finden wir im Reisebüro mannigfaltige "Produkte" in der Gestalt der Reisen und sonstigen Vermittlungsgeschäfte. Man muß auch in diesem Gewerbezug manches abstrahieren, um einen möglichst gemeinsamen Nenner zu gewinnen.

Die eingangs skizzierte Hauptaufgabe des Betriebsvergleiches läßt erkennen, daß ein Betriebsvergleich "Teilvergleiche" umfaßt, deren Ergebnisse erst ein Gesamturteil ermöglichen. Zu diesen Teilgebieten gehören insbesondere der Aufwand- und Erlösvergleich sowie der Vergleich des Betriebsergebnisses (Erfolges). Der Vergleich der Vermögens- und Kapitalstruktur ist ebenfalls notwendig, da er wichtige Erkenntnisse für ein Gesamturteil liefern kann.

Diese Teilgebiete sollen im folgenden sowohl hinsichtlich der Vergleichbarkeit des Zahlenmaterials als auch der Methode näher untersucht werden.

1) Vgl. Schulz-Mehrin, O.: A.a.O., S. 29.

I. Der Vergleich der Vermögens- und Kapitalstruktur (Bilanzvergleich)

Inhaltlich stellt der Bilanzvergleich eine Weiterentwicklung der in der betriebswirtschaftlichen Praxis schon lange geübten Methoden der Bilanzanalyse und Bilanzkritik dar; er ist eine Synthese dieser beiden Begriffsinhalte zum Zwecke der Ausschöpfung des gesamten Erkenntnisinhalts der Bilanzen. Lehrer¹⁾ bezeichnet mit Recht den Bilanzvergleich als eine "höhere Form analytischer Bilanzbetrachtung". "Der wesentliche Unterschied zwischen Analyse und Kritik besteht darin, daß die Analyse gleich wie der Vergleich eine Methode ist, die Kritik dagegen eine Urteilsbildung und Urteilsäußerung. Die Kritik folgt aus der Analyse und dem Vergleich, die erst die Urteilsbildung ermöglichen"²⁾. Es wäre demnach richtiger, statt von einem Bilanzvergleich von einer "analytischen und vergleichenden Bilanzkritik" zu sprechen. Der Begriff "Bilanzvergleich" erfaßt nicht den gesamten Inhalt, denn ein Vergleich ohne anschließende Kritik ist zwecklos. Es erscheint jedoch deshalb richtig, die Bezeichnung "Vergleich" an die Spitze der Methoden zu stellen, da daraus hervorgeht, daß mehrere Bilanzen einer kritischen Betrachtung unterzogen werden. Diese Kennzeichnung ist wichtig, denn darum geht es auch wirklich bei einem Bilanzvergleich. Bilanzanalyse und Bilanzkritik dagegen kann auch auf Grund einer einzigen Bilanz durchgeführt werden. Dann aber liegt noch kein Vergleich vor. Es ist jedoch notwendig, bei Verwendung des Begriffes "Bilanzvergleich", diesem die Begriffe "Bilanzanalyse" und "Bilanzkritik" als unbedingt zugehörig zu unterstellen³⁾.

Der Bilanzvergleich kann ein beschreibender (deskriptiver) oder ein Ursachen-Wirkungs-Vergleich (Kausalvergleich) sein⁴⁾. Der erstgenannte beschränkt sich darauf, eine Beschreibung von Gleichheiten und Verschiedenheiten der Zustände und Bewegungen zu geben. Der Kausalvergleich dagegen will die Ursachen und Wirkungen von Gleichartigem und Unterschiedlichem in den Erkennt-

1) Der Bilanzvergleich, Berlin 1935, S. 72.

2) Viel, J.: Betriebsanalyse, Zürich 1950, S. 10/11.

3) Auch Schnettler (a.a.O., S. 82 f.) spricht im Zusammenhang mit dem Bilanzvergleich nicht von Bilanzanalyse und Bilanzkritik, sondern unterstellt diese Methoden dem einzigen Begriff "Bilanzvergleich".

4) Vgl. Hauck, W.Chr.: A.a.O., S. 107 f.

nisobjekten der Vergleichsbetriebe feststellen. Er ist der vorherrschende und auch wichtigere Vergleich in der Praxis.

1. Die Eignung der Bilanz für den Betriebsvergleich

Der Wert der Bilanz als Unterlage für analytische Untersuchungen ist nicht ohne weiteres erkennbar. Soweit es sich um einen innerbetrieblichen Bilanzvergleich handelt, der auch in den meisten Betrieben durchgeführt wird, ist es weniger problematisch. Denn jeder Betriebsinhaber weiß, was sich hinter den einzelnen Bilanzziffern verbirgt. Schwieriger ist jedoch die Situation bei zwischenbetrieblichen Vergleichen, weil hierbei entweder nur mit veröffentlichtem, also jedermann zugänglichem Material, gearbeitet werden kann (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Geschäftsberichte, Wochenberichte, quartalsausweise, sonstige Berichte in der Presse, Jubiläumsschriften usw.) oder mit Material, das die Vergleichsstelle durch Fragebogen und Rückfragen erhält und keine oder nur eine geringe Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der Vollständigkeit und Richtigkeit des Zahlenmaterials besteht. In diesem Falle darf die Vergleichsstelle nicht leichtfertig verfahren und den Zahlen unbegrenzten Glauben schenken.

Der Aussagewert einer Bilanz in Bezug auf Vollständigkeit und Richtigkeit hängt im allgemeinen vom Zweck ab, dem die Bilanz dient. Der Zweck einer Bilanz beeinflusst sehr stark Inhalt und Form. Die Bilanzen der Reisetürobetriebe werden nahezu ausschließlich unter steuerlichen Gesichtspunkten aufgestellt. Da in diesem Gewerbebezirk kein umfangreiches Anlagevermögen vorhanden ist und somit die mehr oder minder schwierigen Bewertungsfragen entfallen, reicht die Steuerbilanz auch aus. Zweifellos werden bei einer unter steuerlichen Gesichtspunkten aufgestellten Bilanz die Buchwerte und die Effektivwerte mitunter stark auseinanderfallen¹⁾ Man kann jedoch annehmen, daß dadurch am ehesten eine Einheitlichkeit in der Bilanzierung bei den Betrieben gegeben ist. Auch die für einen Vergleich, der sich auf mehrere Jahre erstreckt, wichtige Bilanzkontinuität ist dadurch stärker ausgeprägt. Von Handelsbilanzen ist anzunehmen, daß in ihnen zahlreiche unterschiedliche betriebspolitischen Manipulationen verankert sind

1) Diese Feststellung mußte auch das Deutsche Handwerksinstitut bei der Durchführung eines Betriebsvergleiches im Malerhandwerk machen (Vgl. a.a.O.).

und somit mehr oder minder extreme Wertverhältnisse entstehen können.

In den meisten Fällen werden Korrekturen der Bilanzwerte notwendig sein, um eine Einheitlichkeit zu erzielen. Diese sind jedoch nur dann möglich, wenn der Vergleichsstelle Einblicke in das Rechnungswesen gewährt wird. Ein auf schriftlichem Wege durchgeführter Bilanzvergleich besitzt geringen Aussagewert.

Wenn aber auch eine Bereinigung der Bilanzen in formeller und materieller Hinsicht möglich ist, so bleibt der Aussagewert der Bilanz für Vermögens- und Kapitalvergleiche vor allem aus einem anderen Grunde beschränkt. Dessen muß sich jede Vergleichsstelle bewußt bleiben. Bei den in der Bilanz ausgewiesenen Zahlen handelt es sich, wie Schnettler¹⁾ ganz richtig unterscheidet, um Zeitpunktgrößen. Jede Bilanz stellt eine Momentaufnahme dar. Sie enthält lediglich Statusgrößen eines Stichtages, der bei allen Betrieben derselbe sein muß. Die an diesem Stichtage festgehaltenen Wertgrößen können von den Durchschnittsgrößen einer Periode weitgehend abweichen. Diese Tatsache trifft ganz besonders bei Saisonbetrieben zu. Denn bei diesen Betrieben wird der Bilanzstichtag in einen Zeitabschnitt gelegt, in dem gewöhnlich die Liquiditätsverhältnisse am günstigsten sind. Rößle²⁾ sagt mit Recht, daß die Jahresbilanz insofern niemals eine wirkungsvolle Bonitätsüberwachung gewährleisten kann, da der Bilanzstichtag meist in die ruhige Zeit gelegt wird, also in die Zeit, zu der die meisten liquiden Mittel für die am Markte verwerteten betrieblichen Leistungen hereingeflossen sind und der Betrieb demgemäß flüssiger ist als während des Geschäftsjahres³⁾. Deshalb können alle auf Grund der Bilanz errechneten Verhältnis- oder Kennziffern nur Geltung haben für den Zeitpunkt, zu dem die Bilanz erstellt worden ist.

a) Hauptanforderungen an die Bilanz

Die mehr oder weniger aus der Natur der Bilanz entstammenden Unzulänglichkeiten für einen Vergleich können noch dadurch vermehrt werden, wenn die Bilanzierung nicht nach gewissen einheit-

1) A.a.O., S. 82 ff.

2) Die Aussagefähigkeit der Bilanz, in: "Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft", Baden-Baden/Frankfurt a.M. 1955, S.100 f.

3) Kreditinstitute verlangen deshalb in der Regel einen Kreditstatus, der Umsatzzahlen über mehrere Jahre enthalten soll.

lichen Grundsätzen erfolgt.

Nach Schmidt¹⁾ muß die Bilanz mindestens folgende Voraussetzungen erfüllen:

- aa) Gleicher Bilanzstichtag,
- bb) Bilanzkontinuität,
- cc) Keine Bilanzfrisuren und -verschleierungen,
- dd) Bruttoprinzip,
- ee) Bilanzklarheit,
- ff) Bilanzwahrheit.

ad aa) (Gleicher Bilanzstichtag):

Es ist jedem Unternehmer freigestellt, zu welchem Stichtage er seine Bilanz aufstellen will. Bilanzen, die zu verschiedenen Zeitpunkten aufgestellt worden sind, sind auch bei vorhandener Preisstabilität kaum zu vergleichen. Gerade bei Saisonbetrieben, zu denen auch die Reisebürobetriebe zählen, ist die Erfüllung dieser Forderung dringend notwendig. In der Regel wird hier der Zeitpunkt der Bilanzierung in die der Saison nachfolgende stille Zeit gelegt, um auf diese Weise den Erfolg des vorangegangenen Hauptgeschäftes zu ermitteln. Während des Hauptgeschäftes wird man in diesem Gewerbegebiet auch kaum die Zeit dafür aufbringen. Außerdem würde sich dann ein wesentlich ungünstigeres Bilanzbild ergeben als nach dem Hauptgeschäft. Denn während der Saison sind alle wirtschaftlichen Kräfte der Unternehmung am stärksten angespannt, was auch in der Bilanz in Erscheinung treten würde, hauptsächlich im Hinblick auf die Liquidität. Eine nach dem Hauptgeschäft aufgestellte Bilanz ergibt dagegen durch Zunahme der flüssigen Mittel ein wesentlich besseres Bild in Bezug auf Liquidität usw. Wohl ist die Betrachtung der Ergebnisse kürzerer Perioden (kurzfristige Erfolgsrechnung evtl. verbunden mit einer Zwischenbilanz) auch während der Saison wertvoll für betriebliche Dispositionen. Da jedoch Reisebürobetriebe eine geringe Kapitalintensität haben, kann auf die Erstellung einer Zwischenbilanz zum Zwecke der Beobachtung und Sicherung der Liquidität verzichtet werden.

In der Praxis liegt der Bilanzstichtag entweder Ende des Monats Dezember oder im Januar, obwohl manche Betriebe neben der Sommersaison auch eine mehr oder minder lange Wintersaison

1) Die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929, S. 321.

haben. Die letztere ist jedoch gegenüber der Sommersaison unbedeutend, so daß eine geringe Diskrepanz der Bilanzstichtage einen Vergleich nicht beeinträchtigt.

ad bb) (Bilanzkontinuität):

Der Begriff der Bilanzkontinuität besagt, daß die Bilanzen sowohl formal als auch materiell folgerichtig aufgestellt werden müssen, mit anderen Worten: die Schlußbilanz des alten Jahres muß die Anfangsbilanz des neuen Jahres sein. Des weiteren muß die Kontierung (Kontenbenennung und Konteninhalte) stets nach den gleichen Gesichtspunkten erfolgen, wenn sich nicht gerade für deren Änderung eine zwingende Notwendigkeit ergibt.

ad cc) (Keine Bilanzfrisuren und -verschleierungen):

Bilanzfrisuren und -verschleierungen sind Delikte, die gerade bei Steuerbilanzen oft anzutreffen sind. Wenn auch der Gesetzgeber hier gewissermaßen zahlreiche Möglichkeiten ausgeschlossen hat, so versteht es die Praxis trotzdem, Frisuren vorzunehmen, die mitunter den Grad der Bilanzfälschung erreichen. So können, um nur ein Beispiel zu nennen, Aktiv- und Passivposten aufgerechnet sein (wie Wechsel und Akzepte), so daß damit das gesamte Bilanzvolumen in vollkommen veränderter Form in Erscheinung tritt. Derartige Bilanzfrisuren oder -verschleierungen können nur durch Zuhilfenahme weiteren Materials bzw. Rückfragen erkannt und korrigiert werden.

ad dd) (Bruttoprinzip):

Das Bruttoprinzip kommt in der Bilanz dadurch zum Ausdruck, daß alle im Betrieb anfallenden Resultate gesondert ausgewiesen werden. Gerade in kleinen Betrieben ist festzustellen, daß z.B. in dem Posten Verbindlichkeiten alle Arten von Zahlungsverpflichtungen enthalten sind. Auch findet man häufig, daß Kreditoren und Debitoren gegeneinander aufgerechnet sind. Derartige Methoden stellen nicht nur Bilanzverschleierungen dar, sondern verstoßen gegen das Bruttoprinzip. Gleiches gilt auch hinsichtlich der Abgrenzungsposten. Diesbezüglich ist auch das Aktiengesetz nicht vollkommen, denn es können danach z.B. im voraus bezahlte Zinsen und noch zu bezahlende Zinsen saldiert werden. Bei einem Betriebsvergleich ist diese Tatsache ein großes Hindernis. Das Bruttoprinzip hat vor allem Bedeutung hinsichtlich der Gewinn-

und Verlustrechnung, auf die später noch eingegangen wird.

ad ee) (Bilanzklarheit):

Diese Forderung richtet sich gegen die formale Ausgestaltung der Bilanz. Ein Bilanzvergleich kann nur dann einwandfreie Ergebnisse liefern, wenn die in der Bilanz ausgewiesenen Posten in ihrer Bezeichnung vollkommen eindeutig sind und ohne Schwierigkeit ihre wirtschaftliche Natur erkennen lassen. Uneinheitliche Kontenbezeichnungen und Zusammenfassungen einzelner Positionen zu Bilanzgruppen stören die Vergleichbarkeit erheblich. "Klar ist eine Bilanz erst dann, wenn alle Bilanzposten in ihrer Bezeichnung eindeutig sind, die Gliederung in Gruppen und Einzelposten ausreichend und das Gesamtschema seinem Inhalt nach umfassend genug ist"¹⁾.

ad ff) (Bilanzwahrheit):

Eindeutig besagt der Grundsatz der Bilanzwahrheit, daß der Inhalt der Bilanz vollständig sein muß und nicht ausgesprochen Falsches enthalten darf, wie fiktive Posten, Positionen unter unrichtiger Bezeichnung, Vermögensgegenstände über ihrem wahren Wert und Schulden unter ihrer wirklichen Höhe²⁾. Diese Forderung bringt der Gesetzgeber zum Schutze der Gläubiger auch in den §§ 39 und 40 HGB zum Ausdruck. Doch allein mit der Wahrheit im juristischen Sinne ist nicht auszukommen. Denn das Gesetz läßt Bilanzierungsmethoden zu, die dem Grundsatz der Bilanzwahrheit nicht gerecht werden. So ist es beispielsweise möglich, durch Unterbewertung von Aktivposten oder Überbewertung von Passivposten stille Rücklagen zu bilden. Der Gesetzgeber erlaubt auch, durch Auflösung von stillen Reserven die Ertragslage zu verbessern und so die wahren Verhältnisse zu verdecken. Aber auch wenn alle Reserven in der Bilanz ausgewiesen werden, so weiß man noch nicht, ob ihnen auf der Aktivseite flüssige Mittel oder nur schwer liquidierbare Vermögensposten gegenüberstehen. Die Kenntnis dieser Tatsache läßt erst erkennen, ob es sich um wirkliche "Reserven" handelt.

Mit Recht setzt Lehrer³⁾ über die juristische Wahrheit die

1) Lehrer, K.: A.a.O., S. 270.

2) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 106.

3) A.a.O., S. 45.

"betriebswirtschaftliche", die, wenn sie auch immer einen subjektiven Charakter haben muß, immerhin der absoluten Wahrheit viel näher kommt. Diese betriebswirtschaftliche Wahrheit ist nur dann gewährleistet, wenn der Betriebsinhaber gewillt ist, nach ethischen Motiven eine wahre Rechnungslegung zu liefern. Erst die Befolgung des Grundsatzes von Treu und Redlichkeit führt zu einer wahren Rechnungslegung¹⁾.

b) Bereinigung und Ergänzung der Bilanzziffern

Wie bereits erwähnt wurde, entspricht nur in wenigen Ausnahmefällen die von den Reisebürobetrieben aufgestellte Bilanz den Erfordernissen eines Bilanzvergleiches. Die Kenntnis dieser Tatsache muß die Vergleichsstelle veranlassen, dem Zahlenmaterial nicht unbesehen Glauben zu schenken, sondern vielmehr zu versuchen, durch Rückfragen und mit Hilfe betriebswirtschaftlicher theoretischer Erkenntnisse die Bilanzen im Sinne der Anforderungen für Zwecke des Betriebsvergleiches zu bereinigen und zu ergänzen. Eine solche Möglichkeit wird immer von der Offenheit der Betriebsinhaber und ihrem Interesse an einem Vergleich abhängen.

Zunächst müssen die sog. Korrektivposten (Wertberichtigungs-posten) bereinigt werden, wobei man auf große Schwierigkeiten stößt. Denn nicht immer ist es leicht, darüber zu entscheiden, ob eine Position korrektiv- oder Rückstellungs-posten oder Rücklage oder teils das eine, teils das andere ist²⁾. Die Rücklagen bilden dabei keine großen Schwierigkeiten, wenn sie als solche erkenntlich sind. Sie gehören ihrem Charakter nach zum Eigenkapital und können beim Vergleich dem ohne weiteres zugeschlagen werden. Außerordentlich hohe stille Rücklagen wirken täuschend und erschweren die Vergleichbarkeit. "So zeigen z.B. Bilanzen mit weitgehend abgeschriebenen, aber noch völlig intakten Anlagen Strukturbilder, die in Wirklichkeit andere Relationen aufweisen"³⁾. Hier kann nur durch Rückfragen Aufschluß erzielt werden. Wertberichtigungs-posten und Rückstellungen können ebenfalls Rücklagen bzw. Eigenkapitalbestandteile enthalten, wenn sie überhöht sind. Rückstellungen sind ihrer Eigenschaft gemäß zu den Verbind-

1) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 105.

2) Vgl. Schnettler, A.: A.a.O., S. 85.

3) Beckmann, L.: Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, München 1949, S. 19.

lichkeiten zuzuschlagen, jedoch nur insoweit sie als Verbindlichkeiten mit unbestimmter Fälligkeit deklariert werden können. Eine genaue Spaltung wird jedoch kaum möglich sein, so daß es sich empfiehlt, sie, wenn sie nicht offensichtlich überhöht sind, insgesamt zu den Verbindlichkeiten zuzuschlagen. Wertberichtigungen dienen der Korrektur auf der Aktivseite zu hoch angesetzter Anlage- oder Umlaufvermögensposten. Auch ihre Höhe ist in der Regel von Ermessensfragen beeinflußt, so daß auch hier stille Reserven vorhanden sein können. Sind Wertberichtigungen nicht entsprechend den berichtigten Vermögensposten spezifiziert, sondern lediglich in Wertberichtigungen des Anlage- und solche des Umlaufvermögens getrennt, so ist eine Korrektur der einzelnen Aktivposten erschwert. Eine offensichtliche Überhöhung solcher Korrektivposten kann u.U. beim Vergleich mit früheren Bilanzen des Betriebes erkannt werden.

Handels- und steuerrechtlich zählen zu den Korrektivposten auch die Abschreibungen. Sie stellen "gesetzlich vorgeschriebene bzw. genehmigte Wertberichtigungen in den Bilanzen dar"¹⁾. Sie fallen jedoch beim Reisebüro wegen des geringen Anlagevermögens nicht so sehr ins Gewicht wie bei einem Industriebetrieb. Weichen die steuerlichen Bilanzwerte stark von den effektiven Werten ab,²⁾ so ist eine Umberwertung des Anlage- und Umlaufvermögens notwendig.

Betriebe mit eigenen Grundstücken und Gebäuden sind von denen zu trennen und gesondert zu untersuchen, die ihre Geschäftsräume gemietet haben. Schnettler³⁾ schlägt zwar vor, die Pacht- bzw. Mietsumme zu aktivieren und den entsprechenden Betrag in den Passiven unter dem langfristigen Fremdkapital aufzuführen. Aber die Ermittlung des Pachtwerts ist mit großen Schwierigkeiten verbunden.

Eine Bereinigung der Bilanzen solcher Reisebürobetriebe, die einen eigenen Omnibusbetrieb angegliedert haben, wird kaum möglich sein. Denn hier stößt man selbst bei sonst gut organisierten Betrieben auf die Tatsache, daß für beide Betriebsarten eine gemeinsame Rechnungslegung erfolgt. Wie bereits erwähnt, sind solche Betriebe im Rahmen eines Betriebsvergleiches im Reisebürogewerbe unter den gegenwärtigen Verhältnissen nicht vergleichbar⁴⁾.

1) Rößle, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1948, S. 121.

2) Das wird häufig der Fall sein, da Abschreibungen unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht mit der effektiven Wertminderung übereinstimmen. Es wird abgeschrieben, was das Steuerrecht insoweit zuläßt.

3) A.a.O., S. 88/89.

4) Vgl. auch S. 54 f.

Ob es sich nun um Grundstücke oder sonstige Vermögenswerte handelt, stets ist die Bilanz daraufhin zu prüfen, inwieweit es sich um betriebsnotwendige oder betriebsfremde Vermögensteile handelt. Es ist zwar in der Praxis nicht üblich, betriebsfremdes Vermögen in die Bilanz aufzunehmen. Sollte es aber der Fall sein, so müssen betriebsnotwendige und betriebsfremde Vermögensteile gesondert ausgewiesen bzw. nachträglich abgegrenzt werden. Das betriebsnotwendige Vermögen setzt sich aus den Teilen des Anlage- und Umlaufvermögens zusammen, die dem Betriebszweck unmittelbar dienen. Vermögensteile, die nicht dem Betriebszweck dienen, wie z.B. Wertpapiere, Beteiligungen, langfristige Bankguthaben, Grundstücke usw. müssen eliminiert werden. Die Teile des betriebsnotwendigen Anlagevermögens sind zu bewerten mit den kalkulatorischen Restwerten, das betriebsnotwendige Umlaufvermögen mit dem Buchwert¹⁾, um einen gemeinsamen Nenner für alle zu vergleichenden Betriebe zu erzielen.

Nicht zu verwechseln ist das betriebsnotwendige Vermögen mit dem betriebsnotwendigen Kapital. Letzteres wird ermittelt, indem vom betriebsnotwendigen Vermögen noch die zinsfrei zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge (Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen sowie Anzahlungen oder Darlehen von Kunden) abgesetzt werden²⁾.

c) Gruppierung der Bilanzpositionen

Die Gruppierung der Bilanzpositionen ist notwendig, einmal um eine bessere Übersicht über das Ausgangsmaterial zu haben und zum anderen, um wichtige Relationen zwischen den einzelnen Gruppen ermitteln zu können.

Die Zusammenfassung der Bilanzpositionen zu einzelnen Gruppen richtet sich nach dem Ziele eines Vergleiches. Eine zweckentsprechende Gruppierung der Positionen ist aber nur möglich, wenn die Bilanzposten in der dem Vergleich zugrunde liegenden Bilanz möglichst detailliert ausgewiesen sind. Die Bilanz muß nach dem Bruttoprinzip erstellt worden sein, d.h. es dürfen keinerlei Saldierungen oder Additionen vorgenommen werden. Nur dann, wenn die Vergleichsstelle den materiellen Inhalt wichtiger Bilanzpositionen kennt, lassen sich eine Reihe wichtiger Beziehungen

1) 2) Vgl. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung, Berlin 1939, S. 10.

aufstellen. Das trifft um so eher zu, je detaillierter die Gliederung der Bilanz ist. Und die Bilanzgliederung richtet sich weitgehend nach dem verwendeten Kontenplan. Schon die Einführung eines einheitlichen Kontenplanes würde eine einheitliche Bilanzgliederung gewährleisten.

Fuss¹⁾ schlägt für Einzelfirmen und Personalgesellschaften mindestens folgende Bilanzgliederung vor:

I. Anlagevermögen	I. Eigenkapital
1. Grundstücke und Gebäude	II Wertberichtigung des Anlagevermögens
2. Kraftfahrzeuge	III. Rückstellungen
3. Mobilien	IV. Verbindlichkeiten
4. Beteiligungen	1. langfristige Verbindlichkeiten
II. Umlaufvermögen	2. mittel- und kurzfristige Verbindlichkeiten
1. Forderungen aus Lieferungen	V. Rechnungsabgrenzung
2. Sonstige Forderungen	
3. Wertpapiere	
4. Wechsel	
5. Schecks	
6. Devisen	
7. Bankguthaben	
8. Postscheckguthaben	
9. Kassenbestand	
III. Rechnungsabgrenzung	

Zweckmässig wäre eine Unterteilung der Forderungen nach der Fristigkeit, sowie eine Aufgliederung der Wertberichtigungen entsprechend den berichtigten Aktivposten. Problematisch sind die Posten der Rechnungsabgrenzung. An sich fallen sie im Reisebüro-gewerbe kaum ins Gewicht. Kommen sie jedoch vor, so folgt man am besten den Gedankengängen Söhnnettlers²⁾ und rechnet die aktiven Posten zum Umlaufvermögen und zwar zu dem Sammelposten "sonstige Forderungen" wegen ihrer Ähnlichkeit mit den Forderungen und dementsprechend sind die passiven Abgrenzungsposten, da sie ebenfalls kaum ins Gewicht fallen, zu den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten zuzuschlagen. Geringfügige Ungenauigkeiten müssen dabei schon in Kauf genommen werden.

Eine besondere Trennung des Umlaufvermögens für Liquiditäts-untersuchungen in "sofort" und "nicht sofort" greifbare Mittel, wie es Schnettler³⁾ in seinem Normalschema für externe Bilanz-

1) A.a.O., S. 25.

2) A.a.O., S. 94.

3) A.a.O., S. 98.

vergleiche vorsieht, oder eine Aufteilung in "liquide Mittel I. Ordnung" und "liquide Mittel II. Ordnung" erscheint nicht notwendig. Wenn eine Aufteilung der Forderungen in langfristige und mittel- und kurzfristige erfolgt, so genügt es vollkommen, da man die übrigen Posten des Umlaufvermögens, wie Wertpapiere, Wechsel, Bankguthaben usw. ohne weiteres nach dem Grad der Liquidierbarkeit einzuteilen vermag. Eine solche Unterteilung dürfte bei Industriebilanzen zweckmässig sein, wo in der Bilanz zum Umlaufvermögen auch die Halb- und Fertigfabrikate und die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu rechnen sind und die Liquidierbarkeit derartiger Vermögensgegenstände nicht ohne weiteres von einem Außenstehenden erkennbar ist.

Treten in den Bilanzen besondere Dubiosekonten (zweifelhafte Forderungen) auf, so empfiehlt es sich der Einfachheit halber, die Dubiosen mit den Forderungen zusammenzulegen, da man bei Betrieben, die keine Dubiosekonten aufweisen, nicht weiß, ob bzw. in welcher Höhe sie nicht auch zweifelhafte Forderungen besitzen. Doch in den Bilanzen der Reisebüros dürften Dubiosen nur selten anzutreffen sein, da Reisen auf Kredit bis dato nicht ins Gewicht fallen.

Beteiligungen sind dem Anlagevermögen zuzurechnen. Sie sind in der Regel langfristig angelegte Vermögenswerte und mehr oder weniger schwer liquidierbar. Das Aktiengesetz von 1937 trägt dieser Tatsache Rechnung und ordnet die Beteiligungen unter das Anlagevermögen ein. Bei speziellen Zwecksetzungen (z.B. bei Wirtschaftlichkeitsvergleichen und Rentabilitätsvergleichen) ist es jedoch richtiger, diesen Posten ganz aus der Rechnung auszuschalten, da sie u.U. die wahre Ertragslage nicht erkennen lassen.

Die Einordnung der einzelnen Bilanzpositionen in bestimmte Gruppen muß immer unter dem Gesichtspunkt der Zielrichtung erfolgen. Zunächst ist es wichtig, möglichst weitgehend detaillierte Bilanzen zu haben, die dann, unter Berücksichtigung der Zielsetzungen, entsprechend aufbereitet werden können. Eine vielfältige Anwendungsmöglichkeit bietet eine tabellarische Prozentbilanz (Vgl. Beispiel auf S. 87), die für jede Vergleichsgruppe erstellt werden kann. Ergänzt durch Erläuterungen, gibt sie jedem Betrachter ein übersichtliches Bild über die Vermögens- und Kapitalstruktur der Betriebe.

Muster einer tabellarischen Prozentbilanz
für den Vergleich der Vermögens- und Kapitalstruktur

Erhebungsdatum:		Betriebsgruppe: (Tätigkeitsprogramm)		Betriebsgrößeklasse: (nach d.Zahl d.Beschäftigten)		Standort der Betriebe:	
Vermögen in %		Betriebe					Durch-
		1	2	3	4	5	schnitt
		Kapital in %					Durch-
		1	2	3	4	5	schnitt
Anlagevermögen		Eigenkapital					I. Eigenkapital beteiligungen Rücklagen Jahresgewinn
I. Anlagevermögen (./. Wertberichtigung) 1. Grundstücke und Gebäude 2. Kraftfahrzeuge 3. Geschäftsausstattung 4. Beteiligungen							
Gesamt-Anlagevermögen							
Umlauf-Vermögen		II. Umlaufvermögen					II. Wertberichtigung zum Posten
II. Umlaufvermögen (./. Wertberichtigungen) 1. Forderungen a) langfristige b) mittel- u. kurzfristige 2. Wertpapiere 3. Wechsel 4. Schecks 5. Devisen 6. Bankguthaben 7. Postcheckguthaben 8. Kassenbestand							
Gesamt-Umlaufvermögen		Summe der Wertberichtigung					
III. Abgrenzungsposten		III. Verbindlichkeiten 1. 2. 3. Schuldwechsel 4. Bankverbindlichkeiten etc.					
Summe der Aktiva		IV. Rechnungsabgrenzungsposten					
Summe der Passiva							

2. Ermittlung bilanzieller Verhältniszahlen

Die vielen möglichen bilanziellen Verhältniszahlen¹⁾ lassen sich einteilen in

- a) Verhältniszahlen, die die Aktivstruktur der Bilanz kennzeichnen,
- b) Verhältniszahlen zur Analyse der Passiv- also der Finanzstruktur.

Da jedoch die isolierte Betrachtung der beiden Seiten der Bilanz allein nicht ausreicht, um sich ein Bild über die Lage und Entwicklungsfähigkeit einer Unternehmung zu machen, ist noch eine andere Art der Analyse erforderlich, nämlich

- c) die Ermittlung von Verhältniszahlen, die sich aus der Gegenüberstellung und dem Inbeziehungsetzen von Aktiv- und Passivposten und -gruppen ergeben.

Lehrer²⁾ bezeichnet diesen Teil der Analyse als eine "Analyse der Risikoverhältnisse", weil die Betrachtung der Kapitalbeschaffung und -verwendung Schlüsse zuläßt auf die daraus resultierenden schwächeren oder stärkeren Risiken.

- d) Je nach der Zwecksetzung ist es möglich, einzelne Bilanzposten oder -gruppen auch mit anderen betrieblichen Daten ins Verhältnis zu setzen, wie z.B. mit Zahlen der Erfolgsrechnung und mit Umsatzzahlen.

Die Analyse der Vermögens- und Kapitalstruktur erfolgt am besten anhand einer Prozentbilanz, wie sie hier dargestellt wurde. Sie kann je nach dem anfallenden Zahlenmaterial und der Zweckmäßigkeit entsprechend erweitert und detailliert werden. Zusätzliche Erläuterungen werden jedoch notwendig sein, um Aufschluß zu geben über den Inhalt der einzelnen Positionen. Die errechneten Durchschnitte können maßgebend sein für die beteiligten Betriebe oder darüber hinaus auch für die gesamte Branche, je nach der Vollkommenheit und dem Umfang des Vergleiches. Mit Hilfe einer solchen Prozentbilanz, die alle Betriebe einer Vergleichsgruppe umfassen kann, lassen sich beliebig viele Relationen herstellen.

1) Lehrer, K., (a.a.O., S. 291 ff.) zeigt in einer systematischen Darstellung eine große Anzahl von Wertverhältnissen auf, die bei einer Analyse der Vermögens- und Kapitalstruktur, sowie der Risikoverhältnisse wichtig sind.

2) A.a.O., S. 192.

Insbesondere können ermittelt werden

a) der Vermögensaufbau,

z.B. durch die Relationen:

aa) Anlage- und Umlaufvermögen zum Gesamtvermögen oder

bb) Anlage- zum Umlaufvermögen,

cc) Einzelne Vermögensteile zum Gesamtvermögen wie

z.B. Verhältnis der einzelnen Posten des Umlaufvermögens zum Gesamtvermögen.

Dabei ist möglichst nur das betriebsnotwendige Vermögen¹⁾ in Betracht zu ziehen. Die Einbeziehung nicht betriebsnotwendiger Vermögensteile kann zu Fehlschlüssen führen. Daß die Trennung nicht immer einfach ist, wurde schon weiter oben erwähnt. Doch sollte man zumindest die offensichtlich betriebsfremden Vermögensteile entweder ganz aus dem Vergleich ausschalten oder sie als solche besonders herausstellen. Insbesondere ältere Betriebe werden ihr überflüssiges Kapital in Form von gewinnbringenden Werten anlegen.

Fuss²⁾ bezeichnet ein Verhältnis des Anlagevermögens zum Umlaufvermögen (Anlageintensität) im Reisebüro von 1:4 als normal und gesund. Die geringere Anlageintensität vermindert das Risiko des Reisebüros und macht es beweglicher und anpassungsfähiger.

Einen noch besseren Überblick über die Vermögensstruktur erhält man durch die Aufgliederung des Umlaufvermögens in seine einzelnen Bestandteile. Die Höhe und Zusammensetzung des Umlaufvermögens interessiert den Reisebüroinhaber mehr als das Anlagevermögen, weil daraus Erkenntnisse für die betriebliche Finanzpolitik gewonnen werden können.

b) die Finanzierung

z.B. durch die Relationen:

aa) Eigenkapital und Fremdkapital zum Gesamtkapital
(= Ermittlung der Kapitalaufbringung) oder

bb) Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital
(= Verschuldungsgrad),

cc) Einzelne Kapitalteile zum Gesamtkapital,

dd) Langfristiges Fremdkapital zum kurzfristigen Fremdkapital (= Fremdkapitalzusammensetzung),

ee) Eigen- und Fremdkapital zum Anlage- und Umlaufvermögen (= Kapitalverwendung).

1) Vgl. S. 84.

2) Vgl. a. a. O., S. 59.

Bei der Untersuchung der Finanzierung wird sich der Betriebsinhaber vor allem dafür interessieren, wie stark seine Eigenkapitalbasis im Verhältnis zu anderen gleichartigen Betrieben ist, mit wieviel Fremdkapital die anderen Betriebe arbeiten und welche Fremdkapitalquellen sie in Anspruch nehmen. Diesem Zweck dient die Aufteilung des Fremdkapitals nach Art, Herkunft und Fristigkeit und die Ermittlung der Relation: Fremdkapital zu Gesamtkapital.

Zum Verhältnis Eigenkapital:Fremdkapital erklärt Gerstner: "Je niedriger der Betrag der fremden Mittel im Verhältnis zu den eigenen Mitteln, desto solider und gesicherter ist ein Unternehmen, liegt ein umgekehrtes Verhältnis vor, so ist dies ein Zeichen der Unsicherheit und Unsolidität"¹⁾. Diese Ansicht mag wohl allgemein gesehen richtig und für Industriebetriebe zutreffend sein. Im Reisebürogewerbe wird das Fremdkapital in der Regel überwiegen. Das Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital von 1 : 2 kann durchaus normal sein, denn es handelt sich meist um kurzfristige Verbindlichkeiten (durchlaufende Beträge) gegenüber Vertragsbetrieben, mit denen von Zeit zu Zeit eine Abrechnung erfolgt (z.B. Abrechnung mit dem Deutschen Reisebüro bei Fahrkarten verkaufenden Reisebüros oder mit Hotel- und Gaststättenbetrieben usw.). Den kurzfristigen Verbindlichkeiten werden in der Regel auf der Aktivseite ausreichende Barmittel gegenüberstehen, da es sich um Mittel handelt, die vom Reisebüro für andere Betriebe nur treuhänderisch vereinnahmt worden sind. Um so wichtiger ist deshalb hier die Trennung zwischen langfristigem und kurzfristigem Fremdkapital und zudem eine besondere Kennzeichnung der Art der Verbindlichkeiten. Kurzfristiges Fremdkapital muß auch kurzfristig, also in Form von liquiden oder schnell liquidierbaren Mitteln angelegt werden, während langfristigiges Fremdkapital entsprechend der Fälligkeit mehr oder minder langfristig angelegt werden kann. Deshalb ist eine aufschlußreiche Beurteilung der Finanzierung nur unter Hinzuziehung der Aktivseite der Bilanz möglich (Kapitalverwendungs- oder -deckungsnachweis). In manch anderen Betrieben einer anderen Branche würde der hohe Bestand an Barmitteln erschreckend wirken. Im Reisebüro ist es durchaus normal, da das kurzfristige Fremdkapital auch nicht verzinst wird, sondern für die Abrechnung bereitgehalten

1) Bilanz-Schlüssel, Berlin und Leipzig 1928, S. 55.

wird. Langfristige Verbindlichkeiten sollen im allgemeinen auch durch das Umlaufvermögen gedeckt sein. Eine teilweise Deckung durch das Anlagevermögen ist zwar bedenkenlos möglich, jedoch kommt es auf die Art bzw. die Möglichkeit der Verflüssigung der entsprechenden Anlagewerte an. Im Reisebüro wird eine Deckung durch das Umlaufvermögen der Regelfall sein, mitunter sogar eine Überdeckung. Das Verhältnis Eigenkapital : Anlagevermögen (= Eigenkapitalinvestition) gibt darüber Aufschluß. Das langfristige Fremdkapital ist im Reisebüro selten oder niedrig. Entsprechend der geringen Anlageintensität des Reisebüros wird in der Regel zur Deckung der Raum-, Personal- und Werbeaufwände das Eigenkapital ausreichen. Nur bei der Selbständigmachung und zur Befriedigung eines Spitzenbedarfes werden länger- bzw. kurzfristige Übergangs- oder Saisonkredite aufgenommen. Saisonkredite sind in der Regel Kontokorrentkredite, die auch als "Liquiditätsstütze" bezeichnet werden¹⁾. Deshalb ist bei der Beurteilung der Finanzstruktur auch das Alter des Betriebes zu berücksichtigen und weiterhin die Saisonabhängigkeit. Betriebe mit starken Saisonschwankungen arbeiten zweckmäßigerweise mit hohen, kurzfristigen Krediten²⁾.

c) die Liquidität³⁾

Hierbei handelt es sich ausschließlich um eine Analyse der Aktiv- Passiv- Verflechtung, insbesondere um die Feststellung gegenseitiger Größenbeziehungen zwischen Kapital- und Vermögens- teilen. Die wichtigsten Relationen, die Aufschluß geben über den Grad der Liquidität oder die Sicherheit, das Risiko, die Kapitalbeanspruchung, wie die Liquidität in der Literatur noch bezeichnet wird, sind folgende

- aa) Verhältnis des Umlaufvermögens zum Fremdkapital
(= Grad der Gesamtdeckung),
- bb) Verhältnis der sofort greifbaren Mittel (wie Kasse, Postscheck, Bank) zu den sofort fälligen oder kurz-

1) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 156.

2) Vgl. Beckmann, L.: A.a.O. S. 21.

3) Liquidität und Zahlungsbereitschaft werden im allgemeinen gleichgesetzt. "Liquidität ist Zahlungsbereitschaft, ist die Fähigkeit allen Zahlungsverpflichtungen und Zahlungsnotwendigkeiten fristgerecht nachzukommen. Sie ist dann gegeben, wenn für alle Zahlungsverpflichtungen die notwendigen flüssigen Mittel vorhanden sind, für die sofort fälligen: Barmittel, für die künftigen solche Vermögensteile, die in der Zwischenzeit in Barmittel umgewandelt werden können" (Mellerowicz, K., a.a.O., Bd.III, S.66).

fristigen Verbindlichkeiten (= Barliquidität),
cc) Verhältnis der flüssigen Mittel zum übrigen Umlaufvermögen.

Im allgemeinen gelten die Grundsätze, daß eine Unternehmung um so liquider ist,

- a1) je höher das Umlaufvermögen im Verhältnis zum Fremdkapital ist (grob gesehen!),
- a2) je mehr flüssige Mittel die kurzfristigen Verbindlichkeiten decken,
- a3) je höher die flüssigen Mittel im Verhältnis zum sonstigen Umlaufvermögen sind (grob gesehen!).

Wichtig ist bei der Ermittlung des Liquiditätsgrades die Unterscheidung nach der Fälligkeit, sowohl beim Fremdkapital als auch beim Umlaufvermögen, in der Hauptsache also bei den Verbindlichkeiten und den Forderungen. Dementsprechend pflegt man auch in der Fachliteratur oft die Liquidität ersten und zweiten Grades zu unterscheiden¹⁾. Man kann dabei so vorgehen, wie es auch Schnettler²⁾ vorschlägt, daß man eine Aufteilung nach Fälligkeitsstufen von 1, 3, 6 und 12 Monaten vornimmt, wobei beachtet werden muß, daß die Fälligkeiten auf der Passivseite mit denen auf der Aktivseite übereinstimmen.

Die Berechnung des Liquiditätsgrades unter Einbeziehung der kurzfristigen Verbindlichkeiten von beispielsweise drei Monaten erfolgt dann folgendermaßen:

Sofort greifbare Mittel + Wertpapiere + innerhalb von drei Monaten fällig werdende Forderungen

Sofort fällige + innerhalb drei Monaten fällig werdende Verbindlichkeiten

(Zu den innerhalb drei Monaten fällig werdenden Verbindlichkeiten könnte 1/4 des Aufwandes der Gewinn- und Verlustrechnung gerechnet werden, da angenommen werden kann, daß dieser Aufwand in den drei nächsten Monaten anfallen wird).

Im allgemeinen sollten die Quotienten etwas größer als 1 sein. Eine zu geringe Deckung ist ebenso ungünstig zu beurteilen wie eine zu hohe. Bei einer zu geringen Liquidität be-

1) Lehrer, K., (A.a.O., S. 204) unterscheidet a) die Liquidität auf lange Sicht, b) die Liquidität auf mittlere Sicht und c) die Liquidität auf kurze Sicht.

2) A.a.O., S. 116.

steht die Gefahr, daß der Betrieb bei plötzlich und nicht vorausgesehen zu erfüllenden Zahlungsverpflichtungen in Zahlungsschwierigkeiten gerät. Solche Unsicherheiten bestehen vor allem in der Bonität der Forderungen. Geht ein Teil der Forderungen nach Fälligkeit nicht sofort ein, so darf der Betrieb deshalb nicht illiquide werden. Eine übermäßige Deckung der Verbindlichkeiten äußert sich durch eine rückläufige Rentabilität, weil liquide Mittel brach liegen. In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden solche Erscheinungen mit Unter- bzw. Überfinanzierung bezeichnet¹⁾.

Die Liquidität ist im Reisebüro sehr starken Schwankungen unterworfen. Sie wird in diesem Gewerbebranchen stark beeinflusst von Saisonschwankungen. Im Zeitpunkt der Erhebung, die in der ruhigen Zeit nach der Saison erfolgt, wird sie wesentlich günstiger sein als während der Saison, in der alle Vermögenswerte stark angespannt sind. Des weiteren ist gerade bei arbeitsintensiven Betrieben die Bilanz wenig dazu geeignet, die wahren Liquiditätsverhältnisse zu erkennen, weil die regelmässig zu zahlenden Gehälter und Löhne eine sehr starke Beanspruchung der Liquidität darstellen. Derartige kurzfristige Zahlungsverpflichtungen können nur in Verbindung mit einem Belegschaftsvergleich festgestellt werden. Ein auf Grund der Bilanz ermittelter Liquiditätsgrad hat deshalb immer nur Geltung für den Erhebungszeitpunkt. Deshalb sollte man versuchen, bei Liquiditätsberechnungen auch zukünftige Liquiditätsänderungen zu berücksichtigen (Finanzplan, voraussichtliche Zahlungseingänge, zweifelhaft werdende Forderungen, Ertragssteuerzahlungen etc.), die nicht aus dem Abschluß hervorgehen.

Andere bei Betriebsvergleichen übliche Verhältniszahlen beziehen sich auf den Kapitalumschlag und die Rentabilität. Ist das auch im Reisebürogewerbe möglich?

d) Kapitalumschlag

Der Kapitalumschlagskoeffizient gibt wichtige Aufschlüsse über die Schwankungen der Rentabilität²⁾. Die Umschlagshäufigkeit hängt prinzipiell von der Art der Marktleistung und der Höhe des Kapitals ab. Da der Kapitalbedarf im Reisebüro sehr gering ist, so ist auch die Umschlagshäufigkeit relativ hoch.

1) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 68 f.

2) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 63.

Die Errechnung einer solchen Verhältnisgröße spielt bei kapitalintensiven Betrieben eine große Rolle. Im Reisebürogewerbe, in dem der Eigenkapitalbedarf sehr gering und der Fremdkapitalbestand starken Schwankungen unterworfen ist, ist die Errechnung einer solchen Verhältniszahl illusorisch.

e) Rentabilität

Die Rentabilität drückt das Verhältnis des Gewinnes einer Rechnungsperiode zum eingesetzten Kapital aus. Je nach Bezugsgröße ist zu unterscheiden zwischen:

$$1. \text{ Unternehmungsrentabilität} = \frac{\text{Reingewinn}}{\text{Unternehmenskapital}} \cdot 100$$

Zum Unternehmenskapital gehört das gesamte der Unternehmung zur Verfügung stehende Kapital (Eigen- und Fremdkapital), ohne Rücksicht darauf, ob Teile davon zur Erfüllung des Betriebszweckes notwendig sind oder nicht. Der Reingewinn ist dem Bilanzgewinn gleich, sofern keine stillen Reserven und keine aperiodischen Aufwendungen und Erträge enthalten sind.

$$2. \text{ Rentabilität des Eigenkapitals} = \frac{\text{Reingewinn}}{\text{Eigenkapital}} \cdot 100$$

3. Rentabilität des Betriebes

$$= \frac{\text{Betriebsgewinn}}{\text{betriebsnotwendiges Kapital}} \cdot 100$$

Das betriebsnotwendige Kapital ist das im Unternehmen eingesetzte Kapital (Fremd- und Eigenkapital), soweit es zur Erfüllung des Betriebszweckes notwendig ist¹⁾. Der Betriebsgewinn wird durch die Gegenüberstellung der betriebsbedingten Aufwendungen und Erträge ermittelt (neutrale und außerordentliche Aufwendungen und Erträge bleiben unberücksichtigt).

Rentabilitätsberechnungen bzw. -vergleiche, die auf das Kapital abgestellt sind, haben nur einen Sinn bei kapitalintensiven Unternehmungen. Bei arbeitsintensiven Betrieben, zu denen auch die Reisebürobetriebe gehören, sind Rentabilitätsberechnungen dieser Art trügerisch, weil oft keine Anlagewerte und auch kein größeres Kapital vorhanden ist²⁾. Rößle³⁾ sagt daher mit Recht, daß Rentabilitätsberechnungen nur in kapitalinten-

1) Vgl. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung vom 16.1.1939.

2) Vgl. Fuss, K.: A.a.O., S. 61.

3) Vgl. a.a.O., S. 152.

siven Betriebswirtschaften ihre Berechtigung und Bedeutung haben und daß in kleinen und mittleren Einheiten des Mittelstandes, in denen der Produktionsfaktor Arbeit dominiert, Rentabilitätsberechnungen, auf das Kapital bezogen, lächerliche Ergebnisse bringen würden.

Nicht zu verwechseln ist Rentabilität mit Wirtschaftlichkeit (= ökonomische Rationalität), wenn auch zwischen beiden ein gewisser Zusammenhang gegeben ist. Denn echte Rentabilität hat ihre Ursache in der Wirtschaftlichkeit. Bei der Berechnung der Wirtschaftlichkeit erfolgt keine Bezugnahme auf das eingesetzte Kapital, sondern die Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen, letztere treten in Form der Erträge als meßbare Größen in Erscheinung.

II. Der Aufwands- bzw. Kosten- und Erlösvergleich

Der Aufwands- bzw. Kosten- und Erlösvergleich ist neben dem Erfolgsvergleich das wichtigste Betätigungsfeld zwischenbetrieblicher Vergleiche mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit zu kontrollieren.

Unter Aufwand versteht man den gesamten Verzehr an Gütern und Diensten schlechthin innerhalb einer Unternehmung. Der Begriff Aufwand ist ein Begriff der Buchhaltung, der Begriff der Kosten ein Begriff der Kalkulation und Kostenrechnung. Nicht alle Aufwendungen sind Kosten, denn diese sind "der in Geld ausgedrückte Güter- und Leistungsverbrauch, der sich bei der Produktion bzw. Leistungsausführung ergibt"¹⁾. Es ist an sich ganz gleich, ob man von Aufwands- oder Kostenvergleichen spricht. Es kommt nur darauf an, daß man eine Trennung vornimmt zwischen Aufwendungen, die zur Erstellung der betrieblichen Leistung erforderlich sind (= Zweckaufwand oder Kosten) und solchen Aufwendungen, die unabhängig davon anfallen (= neutrale, betriebsfremde oder außerordentliche). Schmalenbach²⁾ versteht unter "neutralem Aufwand" alle Ausgaben, die im Sinne der Erfolgsrechnung Aufwand, im Sinne der Kostenrechnung jedoch keine Kosten darstellen. Sie sind nicht kalkulierbar, sondern stellen vielmehr eine Gewinnverwendung dar (z.B. Einkommensteuer, bestimmte öffentliche Spenden etc.).

1) RÖBLE, K.: A.a.O., S. 136.

2) Vgl. "Der Kontenrahmen", Leipzig 1930, S. 2.

Schaltet man den sog. "neutralen Aufwand" aus, so entspricht der verbleibende Aufwand den Kosten. Diese müssen ergänzt werden durch die sog. kalkulatorischen oder Zusatzkosten, die nicht aus der Buchhaltung entnommen werden können. Zusatzkosten sind Aufwendungen, die im Sinne der Kostenrechnung Kosten, im Sinne der Erfolgsrechnung aber keinen Aufwand darstellen¹⁾. Sie müssen auf die Leistung in Anrechnung gebracht werden, obwohl sie dem Betrieb keine direkten Ausgaben verursachen. Dazu gehören insbesondere das Unternehmergehalt, die Entlohnung für mithelfende Familienangehörige, die Verzinsung des Eigenkapitals etc.

Zweckaufwand und Kosten sind synonyme Begriffe. Die Bezeichnung Aufwand bezieht sich sowohl auf den Zweckaufwand als auch den neutralen Aufwand. Wenn hier von einem Aufwands- bzw. Kostenvergleich gesprochen wird, so bedeutet es, daß dabei die Zahlen der Buchhaltung zugrunde gelegt werden, ergänzt durch die sog. Zusatzkosten.

Es besteht kein Zweifel darüber, daß grundsätzlich nur die Kosten mit den Betriebserträgen verglichen werden sollten, weil alle anderen Aufwände und betriebsfremden Erträge zu verschiedenen sind für einen korrekten Vergleich. Aber aus zwei wesentlichen Gründen empfiehlt es sich, bei einem Aufwands- bzw. Kosten- und Erlösvergleich im Reisebürogewerbe auch die betriebsfremden Aufwände und Erlöse in den Vergleich einzubeziehen. Einmal ist es die Tatsache, daß in den meisten kleinen und mittleren Reisebüros eine Aufwandsstellenrechnung mangels organisatorischer Voraussetzungen äußerst schwierig ist und somit auch die Trennung der betrieblichen von den betriebsfremden Aufwänden. Der zweite Grund besteht darin, daß viele Reisebüros eine große Anzahl von Leistungen, die theoretisch als betriebsfremd anzusehen sind, als unbedingt betriebsnotwendig und zu den Aufgaben eines Reisebüros gehörend ansehen²⁾. Tatsächlich erreichen auch in den meisten Reisebüros die betriebsfremden Aufwände und Erlöse mitunter einen beachtlichen Umfang, so daß die Untersuchung der gesamten Aufwands- und Erlösstruktur angebracht ist. Insofern

1) Vgl. Schmalenbach, E.: A.a.O., S. 2.

2) Vgl. auch S. 34/35.

ist aber der Bezeichnung "Aufwandsvergleich" der Vorrang zu geben, wenn dabei auch gewisse Zusatzkosten berücksichtigt werden, die im buchhalterischen Sinne keine Aufwände sind.

Das Problem des Aufwands- und Erlösvergleiches liegt vor allem darin, die Aufgliederung der Aufwands- und Erlösmasse in Aufwands- und Erlösarten so vorzunehmen, daß ein möglichst großer Erkenntniswert erzielt wird¹⁾.

Der Aufwand kann einmal für sich allein verglichen werden (z.B. Anteil der einzelnen Aufwandsarten am Gesamtaufwand oder Verhältnis einzelner Aufwandsarten oder -gruppen zueinander) oder auch mit anderen Daten in Beziehung gebracht werden, wie z.B. mit der Zahl der Beschäftigten, dem Erlös usw., je nach dem beabsichtigten Ziel.

Unter Erlös versteht man allgemein jeden in Geld ausgedrückten Gegenwert für die an den Markt abgegebenen Produkte bzw. Leistungen²⁾. Erlös wird häufig mit Ertrag gleichgesetzt. Diese Betrachtungsweise läßt den Unterschied zwischen der Erfolgskomponente Ertrag, d.h. der Wertentstehung auf Grund des Güterabsatzes oder der Dienstleistung und den dadurch bewirkten Einnahmen außer acht. Vom Ertrag spricht man unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsrechnung, während die Bezeichnung Erlös aus der Finanzbuchhaltung stammt. Betrieblicher Erlös ist gleichzusetzen mit wirtschaftlichem Umsatz.

Das folgende Schema möge eine ergänzende Erklärung der Begriffe geben:

Summe aller Betriebseinnahmen = betrieblicher (wirtschaftlicher) Umsatz = Bruttoerlös

./. Erlösschmälerungen (Skonti, Rabatte, Nachlässe etc.)

./. Durchlaufende Beträge = kurzzeitige Fremdguthaben = abzuführende Beträge für Fremdleistungen an in Anspruch genommene Unternehmungen (z.B. Beförderungsunternehmungen, Hotels etc.)

= Netto-Erlös = Bruttoertrag (Rohertrag) = Bruttogewinn

./. [Betriebsaufwand (Personal-, Raum-, Sachaufwand etc.)
+ Zusatzkosten]

= Betriebswirtschaftlich bereinigtes Ergebnis

= Nettoertrag (Reinertrag) = Nettogewinn.

1) Vgl. Gottschalk, J.; Die Problematik des zwischenbetrieblichen Kostenvergleiches im Einzelhandel, Würzburg 1940, S. 99 f.

2) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 153.

Die als Erlösschmälerungen bezeichneten möglichen Abzüge stellen keinen Aufwand, sondern Minderungen ursprünglich angesetzter Erlöse dar und beeinflussen dadurch das Betriebsergebnis. Dazu gehören insbesondere gewährte Rabatte (Mengen-, Umsatz-, Saison- oder Treuerabatte), Preisnachlässe (soweit nicht Verpflichtungen aus Mängelrügen oder aus Gewährleistung), Erlösberichtigungen, die sich aus nicht erfüllten Leistungen oder stornierten Rechnungen u.dgl. ergeben¹⁾. Hierauf beruht auch die Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettoerlösen.

Wenn hier die Fremdguthaben nicht zum Ertrag gerechnet werden, so erfolgt das unter Berücksichtigung der Eigenart dieser Einnahmen, aus praktischen Erwägungen und steuerlichen Gründen²⁾. Diese Beträge stellen keine Aufwände dar, sondern sind treuhänderisch vereinnahmte Gelder, die Legler³⁾ mit "Auslagen" bezeichnet. "Die beim Jahresabschluß noch nicht an die berechtigten Dritten abgeführten Auslagen kommen als echte Passiven (und nicht als transitorische Passiven!) in die Bilanz". Im System des Kontenplanes⁴⁾ erscheinen diese Beträge auch nicht in der Klasse der Erlöskonten (Kl. VIII), sondern in einer Klasse, die dafür besondere Abrechnungskonten vorsieht (Kl. III). Um die mehr oder minder hohen "durchlaufenden Posten" zum Zwecke einer besseren Übersichtlichkeit von den Erfolgskonten fernzuhalten, wird der Umsatz (= Bruttoerlös) auf Konten der Klasse III verbucht und auf den Konten der Klasse VIII (Erlöskonten) erscheinen die Nettoerlöse, die von Erlösschmälerungen befreit zugleich den Bruttoertrag (Rohertrag) darstellen. Bei vermittelten Leistungen entspricht die Provision dem Nettoerlös. Dieser ist nicht identisch mit dem Gewinn, da aus dem Nettoerlös noch alle Aufwendungen zu decken sind. Nach Abzug der Aufwendungen vom Nettoerlös bzw. Bruttoertrag ergibt sich der Nettoertrag (Reinertrag) oder der Nettogewinn, der bei Berücksichtigung der Zusatzkosten auch als betriebswirtschaftlich bereinigtes Ergebnis bezeichnet wird⁵⁾.

1) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 154.

2) Vgl. auch S. 36.

3) A.a.O., S. 128.

4) Vgl. Fuss, K.: A.a.O.,

5) Vgl. Schulz, H.: Ergebnisse eines Betriebsvergleiches in Hotelbetrieben, in: "Schriftenreihe des Deutschen wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München", München 1956, Heft 9, S. 62.

Auch in ihren Gewinn- und Verlustrechnungen weisen die Reisebüros in der Regel den Nettoerlös (= Bruttoertrag) aus. Diese Methode deckt sich mit den Ausführungen, die Rößle¹⁾ zu der Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettoerlös bringt: "Meist versteht man darunter beim Kommissionsgeschäft die Einnahme des Kommissionärs, der von diesem Bruttoerlös den Betrag abziehen muß, den er an den Kommittenten abzuführen hat; der ihm verbleibende Rest ist der Nettoerlös, der aber nicht identisch ist mit dem Reingewinn, da der Kommissionär aus dem Nettoerlös noch seine eigenen Handlungsaufwände bestreitet".

Bei den meisten Geschäften des Reisebürogewerbes handelt es sich ebenfalls um Kommissionsgeschäfte²⁾; die Beträge für die in Anspruch genommenen Unternehmungen werden zu treuen Händen vereinnahmt, so daß auch hier eine solche Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettoerlösen gerechtfertigt ist. Wegen der Vielfalt und unterschiedlichen Höhe der durchlaufenden Posten empfiehlt es sich auch, diese Beträge nicht in den Erlösvergleich einzubeziehen, sondern nur die Nettoerlöse.

Ähnlich wie beim Aufwand wird auch beim Ertrag im Hinblick auf die kalkulatorische Erfolgsrechnung zwischen dem leistungsbedingten Zweckertrag (Betriebsertrag) und dem nicht leistungsbedingten Ertrag (Neutralertrag) unterschieden³⁾. Eine Trennung dieser beiden Ertragsarten erfordert auch der Betriebsvergleich. Buchhalterisch wird der Betriebsertrag auf Konten der Klasse VIII erfaßt, der neutrale Ertrag auf besonderen Konten der Klasse II (Abgrenzungskonten). Hinsichtlich der Einbeziehung der neutralen Erträge in den Vergleich wird auf die entsprechenden Ausführungen an anderen Stellen der vorliegenden Arbeit verwiesen⁴⁾.

Methodisch sinnvoll ist beim Aufwands- und Erlösvergleich so vorzugehen, daß zunächst eine Analyse sowohl der Aufwands- als auch der Erlösstruktur vorgenommen wird. Zu diesem Zweck sind die Aufwände und Erlöse nach Art und Umfang eingehend zu differenzieren. Für eine solche Analyse ist der Nettoerlös am besten geeignet, da der Bruttoerlös mit seinem mehr oder minder großen Anteil von Fremdguthaben eine viel zu rohe Größe darstellt. Mitun-

1) A.a.O., S. 154.

2) Vgl. S. 22 f. und S. 35 f.

3) Vgl. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1956, Spalte 1687.

4) Vgl. S. 34 f. und S. 72 f.

ter ist jedoch auch die Kenntnis des Bruttoerlöses wichtig, wie z.B. bei der Ermittlung des durchschnittlichen Bruttogewinnes.

1. Die Eignung der Gewinn- und Verlustrechnung für den Aufwands- und Erlösvergleich

Gegenstand der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Darstellung der Aufwände und Erlöse bzw. Erträge. Innerbetrieblich können Vergleiche mittels kurzfristiger Erfolgsrechnungen (Monats-, Vierteljahresrechnungen) durchgeführt werden. Bei zwischenbetrieblichen Vergleichen ist in der Hauptsache die Jahreserfolgsrechnung heranzuziehen, da kürzere Vergleichsperioden wegen der starken Saisoneinflüsse im Reisebürogewerbe wenig nützen. Sie muß ebenso wie die Bilanz gewisse Anforderungen erfüllen, um eine geeignete Vergleichsgrundlage zu bilden. Im wesentlichen gilt hierbei das gleiche, was schon bei der Betrachtung der Bilanz gesagt wurde.

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann für Vergleichszwecke nur dann eine geeignete Grundlage sein, wenn sie zumindest folgende Voraussetzungen erfüllt¹⁾:

a) Die Gliederung der Aufwands- und Erlösarten muß weit genug gehen und darf keine wesentlichen Posten auslassen. Sie ist weitgehend abhängig von der Organisation der Buchhaltung, dem Aufbau des Kontenplanes und der Auffassung der Betriebsleitung.

b) Die Erfolgsrechnung muß eine Bruttorechnung sein; d.h. alle Aufwands- und Erlösarten müssen gesondert und in ihrer ursprünglichen Höhe aufgeführt werden. Im Soll müssen alle Aufwendungen und im Haben alle Erlöse registriert werden, die durch keinerlei Aufrechnungen oder Saldierungen innerhalb der Konten verzerrt sind²⁾. "Verkrüppelte Erfolgsrechnungen"³⁾ besagen nicht viel.

c) Die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Ziffern müssen sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht

1) Vgl. auch Schott, G.: A.a.O., S. 103/4.

2) Vgl. Rößle, K.: A.a.O., S. 117.

3) Diese Bezeichnung stammt von Schmidt (Organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929, S. 253). Schmidt kritisiert auch stark das mangelnde Interesse des Gesetzgebers an einer wahren und klaren Erfolgsrechnung, der duldet, daß ganze Aufwandskategorien durch Aufrechnung mit den Erlösen unterdrückt werden und die in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Posten mehr oder minder nichtsagende Salden sind (Vgl. a.a.O., S. 256 ff.).

scharf abgegrenzt sein. Abgrenzung in sachlicher Hinsicht heißt, daß eine Trennung zwischen Betriebsaufwand und neutralem Aufwand (= betriebsfremder und außerordentlicher Aufwand) erfolgen muß. Gleiches gilt von den Erlösen. Denn in erster Linie ist der Umsatzerfolg aus der eigentlichen Reisebürotätigkeit interessant, der von anderen betriebsfremden oder außerordentlichen Quellen entstammenden Erfolgsgrößen zu trennen ist, die also nicht mit dem Betriebszweck zusammenhängen. Auch die betriebsfremden und außerordentlichen Aufwendungen und Erlöse dürfen nicht in einer Summe erscheinen, sondern müssen in ihre wesentlichen Bestandteile zerlegt werden, da ihre Analyse für die Beurteilung der Stabilität des Unternehmens von Bedeutung ist.

Eine Trennung in zeitlicher Hinsicht ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen und Erlöse, die auf die Rechnungsperiode entfallen, getrennt werden von solchen, die in den vorausgegangenen oder nachfolgenden Rechnungsabschnitt gehören.

Der Abgrenzung in sachlicher Hinsicht dienen besondere Abgrenzungskonten (Kl. II), ebenso für die Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht (Kl. O).

Wie sieht es demgegenüber in der Praxis aus?

Die genannten Voraussetzungen sind nur zum Teil erfüllt. "Viel zu oft begnügen sich Reisebüros damit, daß nur etwas, und zwar möglichst viel am Jahresschluß übrig bleibt. Es interessiert sie zu wenig, den einzelnen Quellen des Überschusses genau nachzugehen. Dadurch werden Fehlerquellen gar nicht bekannt. Wie jedes Unternehmen unbedingt wissen muß, welche Kosten für die einzelnen Tätigkeitsarten anfallen, so muß auch sichtbar sein, welcher Ertrag ihnen gegenübersteht"¹⁾.

Die Erfolgsrechnungen nahezu aller Reisebürobetriebe sind ausgesprochene Netto-Rechnungen, bei denen auf der Sollseite nur einige Aufwandsarten erscheinen und auf der Habenseite oft nur ein einziger Posten, nämlich der Bruttogewinn. Es erscheinen keine Umsatzgrößen in der Form von **Bruttoerlösen** in den Erfolgsrechnungen. Alle getätigten Umsätze werden auf besonderen Abrechnungskonten (Kl. III)²⁾ verbucht. Jede Reise erhält ein besonderes Abrechnungskonto, auf das die Gesamteinnahmen verbucht werden. Daraus werden dann die einzelnen Zahlungen an die in

1) Fuss, K.: A.a.O., S. 22/3.

2) Vgl. Fuss, K.: A.a.O.,

Anspruch genommenen Unternehmungen (Beförderungsunternehmen, Hotels usw.) abgebucht. Nur der Überschuß wird auf ein entsprechendes Erlöskonto (Kl. VIII)¹⁾ gebucht. Diese Methode ist auch in anderen Branchen weit verbreitet. In Handelsbetrieben z.B. entspricht den Abrechnungskonten das Warenabschlußkonto, auf dem die Wareneingänge mit den Warenausgängen saldiert werden und nur der Warenrohgewinn kommt in die Gewinn- und Verlustrechnung, aus dem dann noch die Aufwendungen bestritten werden müssen. Es ist durchaus einzusehen, daß eine solche Methode Vorteile hat. "Durch die Einführung der Umsatzkonten wird erreicht, daß die sogenannten 'Auslagen' (= Beträge, die an die in Anspruch genommenen Unternehmungen weiterzuleiten sind), welche den Charakter von durchlaufenden Posten haben, von den Erfolgskonten ferngehalten werden. Nur so ist eine reine Führung der Konten möglich, d.h. dass die Bestandskonten nur Aktiven und Passiven enthalten und die Erfolgskonten nur Aufwand und Ertrag"²⁾. Da, wie bereits eingangs erwähnt³⁾, bei einem Aufwands- und Erlösvergleich vor allem der Nettoerlös bedeutend ist, kann eine solche Methode auch nicht als ein Mangel für Vergleichszwecke betrachtet werden. Der Bruttoerlös ist notwendigenfalls dann gesondert zu ermitteln. Die unter b) genannten Voraussetzungen richten sich aber dann gegen die Registrierung der Nettoerlöse, die heute in der Praxis für Vergleichszwecke mangelhaft ist. Zum Zwecke einer guten Kontrollmöglichkeit müßten die einzelnen Nettoerlösarten in der Gewinn- und Verlustrechnung detailliert ausgewiesen und somit gesondert den Aufwänden gegenübergestellt werden. Erlösschmälerungen, wie Skonti, Rabatte, Nachlässe usw. müßten ebenfalls noch im Nettoerlös enthalten und auf der Sollseite gesondert ausgewiesen sein. Wie auf der Sollseite die Zusammenfassung von Aufwänden in einem Sammelposten "Sonstige Aufwände" eine Analyse erschwert, so ist auch mit einer Gewinn- und Verlustrechnung nicht viel anzufangen, die auf der Habenseite den gesamten Erlös nur in einem oder zwei Posten enthält. Was die sachliche Abgrenzung der Aufwände anbetrifft, so wurden die Schwierigkeiten schon an einer anderen Stelle erörtert⁴⁾.

1) Vgl. Fuss, K.: A.a.O.

2) Legler, P.: A.a.O., S. 99f.

3) Vgl. auch S. 98.

4) Vgl. S. 71 f. und S. 96 f.

So muß man zu dem Schluß kommen, daß die Gewinn- und Verlustrechnungen, wie sie in den meisten Reisebüros erstellt werden, für Zwecke des Aufwands- und Erlösvergleiches nicht ausreichen. Sie sind nicht vollständig und klar genug. Die Vergleichsstelle muß vielmehr versuchen, durch Erhebungen mittels Fragebogen oder Einsichtnahme in das Rechnungswesen die einzelnen Aufwände und Erlöse zu ermitteln. Das Vergleichsmaterial kann um so leichter ausgewertet werden, je mehr die erfaßten Aufwände und Erlöse Elementarcharakter haben¹⁾.

2. Die Vergleichbarkeit der Aufwandsarten

a) Die Vergleichbarkeit der Personalaufwände

Unter Personal- oder Arbeitsaufwand versteht man die Leistungsvergütungen einschließlich der gesetzlichen und freiwilligen sozialen Leistungen. Diese Aufwandsarten werfen beim Vergleich zumindest hinsichtlich ihrer Erfassung keine Probleme auf, da sie privatrechtlich vereinbart sind und in der Buchhaltung bzw. Gewinn- und Verlustrechnung ihren Niederschlag finden.

Schwieriger ist jedoch die Bestimmung der Gehälter für den Reisebüroinhaber sowie für die mitarbeitenden Familienangehörigen. Sie erscheinen nicht in der Buchhaltung. Es muß jedoch auch für diese Arbeitskräfte eine ihrer Mitarbeit entsprechende Vergütung berechnet werden, um vergleichbare Zahlen zu gewinnen. Denn sonst hätte praktisch ein Betrieb, in dem nur der Büroinhaber und seine Ehefrau tätig sind, überhaupt keine Personalaufwendungen zu verzeichnen und somit eine entsprechend günstigere Ertragslage als andere Betriebe, die mit fremden Angestellten arbeiten. Die Bestimmung der Leistungsvergütung für Familienangehörige kann bedenkenlos derart erfolgen, daß man das Gehalt berechnet, das man fremden Personen mit der gleichen Ausbildung, im gleichen Alter und für die gleiche Arbeit vergüten müßte. Für nicht voll beschäftigte Familienangehörige müßte bei dieser Berechnung die effektive Arbeitszeit zugrunde gelegt werden. Führen Betriebsangehörige zeitweise betriebsfremde Dienstleistungen aus (z.B. Toto-Wettscheinannahme, Theaterkartenverkauf), so ist der auf diese Dienstleistung entfallende Aufwand ebenfalls betriebsfremd und als solcher zu neutralisieren. Erfolgt eine dauernde Beschäftigung in einer betriebsfremden Geschäftssparte, so ist die Trennung

1) Vgl. Gottschalk, J.: A.a.O., S. 99/100.

des Personalaufwandes nicht schwierig. Bei einer zeitweisen betriebsfremden Beschäftigung ist jedoch die getrennte Erfassung problematisch, zumal eine Stellengliederung der Aufwände nach Verursachungsgesichtspunkten nicht erfolgt. In den meisten Fällen wird man sich dabei mit Schätzungen zufrieden geben müssen.

Des weiteren ist auch für den Betriebsinhaber ein Gehalt in Ansatz zu bringen. Es gibt kaum einen Betrieb, in dem der Unternehmer selbst nicht mitarbeitet. Als Maßstab für das "kalkulatorische Unternehmergehalt" kann das Gehalt eines Geschäftsführers bzw. Leiters eines Filialbetriebes gelten. Es dürfte auch nicht all zu schwierig sein, im Reisebürogewerbe analoge Verhältnisse zu finden¹⁾. Denn der Leiter eines Filialbetriebes hat die gleichen Aufgaben zu erfüllen und trägt in etwa die gleiche Verantwortung wie ein selbständiger Reisebüroinhaber.

b) Die Vergleichbarkeit der Raumaufwände

Zu den Raumaufwänden gehören sowohl die Miete oder Pacht als auch die Aufwände für den Raumunterhalt²⁾, wie Heizung, Beleuchtung, Instandhaltung etc. Man kann die gesamten Raumaufwände vergleichen oder die verschiedenen Raumaufwandsarten einzeln. Es empfiehlt sich jedoch, zumindest einen getrennten Vergleich der Aufwände für Miete oder Pacht und der Aufwände für den Raumunterhalt vorzunehmen, um so den Anteil dieser Aufwandsgruppen an den gesamten Raumaufwänden festzustellen. In der Regel bilden die Aufwände für Miete oder Pacht den weitaus größten Anteil der Raumaufwände. Sie sind jedoch von Betrieb zu Betrieb je nach Standort verschieden hoch. Es kommt auch vor, daß die Raumunterhaltungsaufwände überwiegen, einmal, weil die Aufwände für Miete oder Pacht verhältnismässig niedrig sind und zum anderen, weil es sich vielleicht um kühle und dunkle Räume handelt, die einen erhöhten Aufwand für Heizung und Beleuchtung notwendig machen.

Sofern es sich um fremde, gemietete Räume handelt, ist die Erfassung und Abgrenzung der Mietaufwände einfach. Bei einer stark ins Gewicht fallenden Zweckentfremdung eines Teiles der Büroräume durch betriebsfremde Geschäfte (z.B. Theaterkasse, Buchverkauf etc.) müßte allerdings auch hier ein dem Grad einer

1) So können z.B. Anhaltspunkte dafür bei den zahlreichen Filialbetrieben des Amtlichen Bayerischen Reisebüros gefunden werden
2) Vgl. Gruppe 42 des Kontenplanes von Fuss (a.a.O.).

solchen Betätigung entsprechender Teil der Miete abgesondert und den Erlösen aus diesen betriebsfremden Quellen gegenübergestellt werden. Eine genaue Bestimmung des Mietanteils, der betriebsfremden Aufwand darstellt, ist jedoch mangels einer Aufwandstellenrechnung nicht einfach, so daß auch dabei lediglich mit Schätzung auszukommen sein wird. Für Betriebe, die sich in eigenen Räumen befinden und bei denen keine Ausgaben für Miete oder Pacht anfallt ist beim Aufwandsvergleich ein kalkulatorischer Mietbetrag einzusetzen. Die Höhe dieses Betrages muß sich grundsätzlich nach der Größe der Räume und den ortsüblichen Mietsätzen richten. Es ist also der Betrag, den man bei Vermietung an Dritte erhalten würde.

Die Aufwände für den Raumunterhalt bieten bei der Erfassung und Abgrenzung keine Schwierigkeiten. Sie spielen in der Regel auch eine unbedeutende Rolle. Die meisten von ihnen fallen monatlich an, so daß hier keine Abgrenzungen in zeitlicher Hinsicht notwendig sind. Lediglich in solchen Fällen, in denen die Raumaufwände sowohl für das Büro als auch für die Privatwohnung zusammen bezahlt werden, ist eine anteilmäßige Abgrenzung erforderlich. Eine sachliche Trennung dieser Aufwände entsprechend der betriebsfremden Inanspruchnahme der Büroräume ist äußerst problematisch. Der Anteil der diesbezüglich als betriebsfremd zu bezeichnenden Aufwände kann nur schätzungsweise ermittelt werden. Man könnte sich hier, wie auch beim Vergleich der Mietaufwände, auf den Standpunkt stellen, daß diese Aufwände ohnehin, also auch ohne Übernahme von betriebsfremden Tätigkeiten anfallen würden, so daß diese betriebsfremden Aufgaben nur zum Zwecke der Erhöhung des Beschäftigungsgrades übernommen wurden. So kann man nur zu dem Schluß kommen, daß sich eine Berücksichtigung betriebsfremder Aufwandsteile beim Vergleich des Raumaufwandes erübrigt und lediglich beim Vergleich des Erlöses dieser Tatsache Rechnung getragen wird.

Beim Vergleich des Aufwandes für Heizmaterial ist darauf zu achten, daß bei größeren Vorräten ebenfalls eine richtige sachliche Trennung (Büro- und Privatanteil) und eine zeitliche (auf die Vergleichsperiode bezogen) erfolgt.

c) Die Vergleichbarkeit der Sachaufwände

Zu den Sachaufwänden gehören alle Aufwände, die laufend während der betrieblichen Tätigkeit für den Betriebsunterhalt (Büromaterial, Reparaturen an Einrichtungsgegenständen, Büromaschinen etc.) anfallen. Dazu gehören weiterhin alle Postaufwände, Reisespesen, Ausgaben für Zeitschriften und Zeitungen, Unterhaltsaufwände für Kraftfahrzeuge usw. Dient ein Kraftfahrzeug betrieblichen und privaten Zwecken, so kann man den Aufwand für den Kraftfahrzeugunterhalt als Zweckaufwand bezeichnen. Denn einmal ist auch hier die Ermittlung des betriebsfremden Anteils problematisch und andererseits ist trotz der mehr oder minder starken privaten Inanspruchnahme des Kraftfahrzeuges anzunehmen, daß das Fahrzeug, wenn es auch nicht voll betrieblichen Zwecken dient, doch betriebsnotwendig ist. Sind mehrere Kraftfahrzeuge vorhanden, so wird im Einzelfall zu prüfen sein, wie viele als betriebsnotwendig anzusehen sind.

Der Vergleich der Sachaufwände ist im übrigen nicht problematisch. Lediglich die Aufteilung in betriebliche und betriebsfremde Aufwandsteile ist auch hier schwierig. Handelt es sich um geringe Beträge, so wird man auf eine diesbezügliche Trennung verzichten.

d) Die Vergleichbarkeit der Kapitalaufwände

Die Kapitalaufwände umfassen in der Hauptsache die Zinsen und die Abschreibungen auf die Betriebsausstattung, evtl. auch auf den Fahrzeugpark und die Abschreibungen auf Forderungen und sonstige Posten des Umlaufvermögens. Eine kritische Betrachtung erfordert der Posten Zinsen. Aus der Buchhaltung sind nur die bezahlten Zinsen für das Fremdkapital ersichtlich. Um jedoch die Zinsaufwände derjenigen Betriebe vergleichbar zu machen, die mit unterschiedlichen Beträgen an Eigen- und Fremdkapital arbeiten, muß auch für das Eigenkapital ein Zins in Ansatz gebracht werden, obwohl der Eigenkapitalzins steuerlich als Aufwand nicht anerkannt wird.

Um auch solche Fremdkapitalteile auszuschließen, die nicht betrieblichen Zwecken dienen, ist das betriebsnotwendige Kapital¹⁾ (= Summe der Aktiva ./. betriebsfremdes Vermögen ./. Abzugskapital = zinslos zur Verfügung gestelltes Fremdkapital) zugrunde zu legen, das sowohl das Eigen- als auch das Fremdkapital umfaßt.

1) Vgl. auch S. 84.

Für die Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals sind in der Regel die am Kapitalmarkt geltenden Anleiheätze maßgebend. Entsprechend der Verzinsung der Hypothekendarlehen könnte man heute 6% ansetzen¹⁾, evtl. zuzüglich einer Risikoprämie, deren Höhe nach dem allgemeinen Wirtschaftsrisiko, nach dem Branchenrisiko oder nach einem speziellen Betriebsrisiko festzusetzen wäre.

Die Zinsaufwände für das betriebsfremde Kapital stellen betriebsfremde Aufwände dar²⁾.

Auf diese Weise läßt sich am besten eine evtl. unwirtschaftliche Finanzgebarung feststellen.

Die Abschreibungen stellen im Reisebüro verhältnismäßig niedrige Aufwandposten dar. In der Hauptsache fallen hier Abschreibungen auf die Betriebsausstattung an. Von ihnen getrennt zu erfassen und zu vergleichen sind alle übrigen Abschreibungen, die Verluste aus anderen Vermögensposten darstellen. Bei den Abschreibungen auf die Betriebsausstattung ergeben sich Divergenzen durch Sonderabschreibungen nach steuerlichen Gesichtspunkten. Das betrifft insbesondere die sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter, die ohne Berücksichtigung der Lebensdauer lediglich in Ausnutzung der steuerlichen Wertgrenze bis zur Höhe von 600.-- DM Anschaffungswert im Jahre der Anschaffung voll abgeschrieben werden dürfen. Geringwertige Wirtschaftsgüter mit einem Anschaffungswert unter 20.-- DM können sogar als Sachaufwand verbucht werden ohne Ausweis auf einem besonderen Konto. Nur Gegenstände im Werte von 20.-- bis 600.-- DM müssen entweder aktiviert oder in ein Bestandsverzeichnis aufgenommen werden. Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit dieses Aufwandpostens ist eine Bereinigung der geringwertigen Wirtschaftsgüter notwendig, die man am besten so vornimmt, daß man für alle über ein Jahr gebrauchsfähigen Gegenstände eine kalkulatorische Abschreibungsquote ansetzt, die sich nach der wahrscheinlichen Lebensdauer der Anlagen richtet. Die nicht länger als ein Jahr gebrauchsfähigen Gegenstände sind als Sonderabschreibungen gesondert zu erfassen und zu vergleichen. Die wahr-

1) Vgl. auch Schulz, H.: A.a.O., S. 62.

2) Fuss, K. (A.a.O., S. 20) betrachtet die Zinsen für langfristige Darlehen von vornherein als betriebsfremden Aufwand, der auf einem besonderen Abgrenzungskonto (Kl. II) zu verbuchen ist. Nur die Zinsen für kurzfristige Darlehen seien Kosten und kommen in die Klasse IV. In Wirklichkeit wird jedoch erst zu prüfen sein, ob es sich um einen betriebsfremden oder einen Zweckaufwand handelt.

scheinliche Lebensdauer kann durch Schätzungen so bestimmt werden, daß sie der tatsächlichen Lebensdauer sehr nahekommt¹⁾. Voraussetzung ist natürlich, daß alle Gegenstände, die eine über ein Jahr hinausgehende Lebensdauer haben, irgendwie registriert werden.

e) Die Vergleichbarkeit der Werbeaufwände

Das Reisebüro gehört mit zu denjenigen Betrieben, die auf eine intensive Werbung nicht verzichten können. Es wird viel für die Werbung ausgegeben. Doch diese Aufwandsart läßt sich weder sachlich noch zeitlich genau abgrenzen. Sachlich gesehen können Werbeaufwände in den Leistungsvergütungen für Angestellte, in den Aufwänden für die Raumausstattung und Beleuchtung mit enthalten sein. Ihr Anteil ist jedoch kaum erkennbar. Was man genau feststellen kann, sind die Ausgaben für Werbemittel der äußeren Werbung, wie Plakate, Prospekte, Diapositive etc. Die Abgrenzung dieses Aufwandes in zeitlicher Hinsicht ist jedoch schwierig, da alle Werbeausgaben mehr oder weniger transitorischen Charakter tragen. Nicht nur deshalb, weil in der Regel die angefertigten Werbemittel erst viel später zum Einsatz gelangen, sondern weil sie bestimmt sind, über mehrere Perioden hinweg wirksam zu sein. Deshalb ist es nicht ganz richtig, die Werbeaufwände den Perioden zu belasten, in denen sie angefallen sind. Andererseits ist es schwer, einen der Wirkungskdauer der Werbemittel entsprechenden Werbeaufwand zu ermitteln. Man muß hierbei diese Ungenauigkeiten in Kauf nehmen und sich darauf stützen, daß alle Betriebe so ziemlich die gleichen Verrechnungsmethoden befolgen.

Dem Werbeaufwand steht u.U. ein Werbeerlös gegenüber, der dadurch zustande kommt, daß das Reisebüro in seinen Prospekten auch für Hotelbetriebe wirbt, die dafür etwas bezahlen. Auf diese Weise kann der effektive betriebliche Werbeaufwand reduziert werden.

f) Die Vergleichbarkeit der Steuern, Abgaben und Versicherungen

Die wichtigste Aufwandsart innerhalb dieser Gruppe stellen die Steuern dar. Dabei stehen die sog. Kostensteuern im Vorder-

1) Vgl. auch Hoeppel, H.: A.a.O., S. 86.

grund, die sich im Einkommensteuerrechtlichen Sinne gewinnmindernd auswirken. An sich sind die Steuern als Kostenelemente (= Zweckaufwand) umstritten. "Die Theorie der Kosten hat nicht dazu Stellung genommen, ob und welche Steuerarten Kosten- und welche Ertragselemente sind, sie hat auch nicht die Frage untersucht, wie die Steuern die Preisbildung beeinflussen"¹⁾. Wenn Kosten Aufwände darstellen, die zur Erstellung einer Leistung erforderlich sind, so ist es an sich nicht richtig, wenn man irgendeine Art von Steuern zu den Kosten zählt. Denn sie haben keinen Einfluß auf die Erstellung einer Leistung. Doch es soll hier nicht weiter auf den Meinungsstreit eingegangen werden, sondern auf die Unterscheidung nach steuerlichen Gesichtspunkten Bezug genommen werden. Danach sind zu unterscheiden Kostensteuern (wie z.B. Umsatz-, Kraftfahrzeugsteuer) und Ertragsteuern (wie z.B. Vermögen-, Einkommen-, Körperschaftsteuer). Der Vergleich der letzteren ist problematisch, da ihre Höhe von der Vielfalt der gesetzlichen Gewinnminderungsmöglichkeiten und der Unternehmungsform beeinflußt wird²⁾.

Für die Aufteilung der Abgaben und Versicherungsprämien sind ebenfalls steuerliche Gesichtspunkte maßgebend, die auch in der buchhalterischen Behandlung zum Ausdruck kommen. Nur solche Abgaben (z.B. Beiträge, Spenden) sind Kosten, die steuerlich als abzugsfähig anerkannt sind. Versicherungsprämien sind, soweit sie den Betrieb betreffen, Kostenbestandteile, im Gegensatz zu Prämien für Lebensversicherungen, die Ertragbestandteile sind.

Hinsichtlich der Erfassung und Abgrenzung dieser Aufwandsgruppe ergeben sich keine Schwierigkeiten, da sie mit Rücksicht auf steuerliche Vorschriften schon buchhalterisch entsprechend behandelt wird.

g) Die Vergleichbarkeit außerordentlicher und betriebsfremder Aufwände

Außerordentliche Aufwände müssen zwar vom Betrieb bezahlt werden, zählen aber nicht zu den laufenden Betriebsausgaben. Sie entstehen nicht regelmässig im Zuge der Verfolgung von Betriebszwecken, sondern mehr oder weniger zufällig. Betriebsfremde Aufwände entstehen aus der Verfolgung von Nebenzwecken,

1) Mellerowicz, K.: A.a.O., Band II, S. 32.

2) Vgl. Schulz, H.: A.a.O., S. 33.

die über den Rahmen der eigentlichen betrieblichen Aufgaben hinausgehen. Das Problem der Vergleichbarkeit dieser Aufwände besteht in ihrer Erfassung, worauf bereits bei den Erörterungen zur Vergleichbarkeit der einzelnen Aufwandsarten unter a - f hingewiesen wurde. Nur wenige solcher Aufwände werden in der zuständigen Klasse (Kl. II) ausgewiesen (z.B. Bankspesen beim Kauf oder Verkauf von Wertpapieren). Die meisten Aufwände für betriebsfremde Leistungen, z.B. hinsichtlich der Annahme von Toto- und Lottowettscheinen, erscheinen in der Praxis unter den betrieblichen Aufwänden. In der Regel werden sowohl betriebliche als auch betriebsfremde Tätigkeiten von ein und derselben Arbeitskraft erledigt. Genau genommen müßte nicht nur eine Trennung der Personalaufwände, sondern auch der übrigen Aufwände in betriebliche und betriebsfremde erfolgen. Daran denkt jedoch kein Reisebüroinhaber. Abgesehen davon muß zugegeben werden, daß es äußerst schwierig ist, wenn die organisatorischen Voraussetzungen für eine Aufwandsstellenrechnung fehlen. Es bleibt demnach nichts anderes übrig, als die gesamten Aufwände den Gesamterlösen aus betrieblichen und betriebsfremden Leistungen gegenüberzustellen. Nur offensichtlich betriebsfremde Aufwände, die als solche auch gesondert erfaßt werden, wie z.B. Gebäudereparaturen oder die oben erwähnten Bankspesen für Wertpapieran- und -verkäufe und betriebsfremde Erlöse, wie Gewinne aus Beteiligungen usw. sind bei Wirtschaftlichkeitsvergleichen aus der Rechnung zu lassen, nicht jedoch bei der Beurteilung der Stabilität und Rentabilität.

Natürlich befriedigt eine solche Methode nicht, gerade im Hinblick auf einen Wirtschaftlichkeitsvergleich. Denn solange es nicht gelingt, die Aufwände in betriebliche und betriebsfremde zu trennen, solange wird es auch nicht möglich sein, die Wirtschaftlichkeit der eigentlichen Reisebüroleistung zu ermitteln. In Anbetracht der heutigen Gegebenheiten in der Praxis läßt sich lediglich eine Gesamtwirtschaftlichkeit ermitteln, die betriebliche und betriebsfremde Tätigkeiten umfaßt.

3. Der Aufwandsvergleich

Es erhebt sich hier die Frage, ob der Aufwandsvergleich nach Aufwandsträgern, Aufwandsstellen oder Aufwandsarten durchzuführen bzw. durchführbar ist.

Aufwands- bzw. Kostenträger sind alle Leistungen des Betriebes, die sämtliche durch sie entstandenen Aufwände (Zweckaufwände bzw. Kosten) zu tragen haben. Im Reisebüro ist z.B. jede vermittelte oder veranstaltete Reise Aufwandsträger. Bei der Erfassung der Aufwände, die auf die einzelnen Aufwandsträger entfallen, stößt man jedoch auf unüberwindbare Schwierigkeiten, da in diesem Gewerbe, wie überhaupt in allen Dienstleistungsbetrieben, die Aufwandsträger in einer Vielzahl und Verschiedenartigkeit vorhanden sind. Zur Erstellung einer Leistung ist eine Vielzahl von Manipulationen notwendig (z.B. Planung, Beratung, Werbung) und es wäre unwirtschaftlich, wenn man unternehmen wollte, alle auf die einzelnen Aufwandsträger entfallenden Aufwände zu erfassen. In Anbetracht dessen muß man zu der Erkenntnis kommen, daß das Reisebüro keine geeigneten Aufwandsträger hat und somit auch ein Aufwandsträgervergleich illusorisch ist.

Es bleibt nun die Frage offen, ob der Vergleich der Aufwände nach Aufwandsstellen und Aufwandsarten durchführbar ist. Zum Aufwands- bzw. Kostenstellenvergleich nimmt Schulz-Mehrin¹⁾ auf Grund seiner Erfahrungen bei den Betriebsvergleichen des VDMA von 1924 bis 1938 wie folgt Stellung: "Ein Vergleich, besonders ein zwischenbetrieblicher Vergleich der Kosten nach Kostenstellen stößt auf die kaum überwindbare Schwierigkeit, daß die Gliederung eines Betriebes in Kostenstellen und die Abgrenzung der verschiedenen Kostenstellen gegeneinander auch in Betrieben des gleichen Zweiges meistens so verschieden ist, je nach Einrichtung und Organisation verschieden sein muß, daß ein richtiger Vergleich praktisch nicht möglich ist". Wie bereits erwähnt, ist die Situation im Reisebürogewerbe nicht anders. Legler²⁾ kommt bei seiner Untersuchung des Problems der Bildung von Kostenstellen nach Leistungsarten des Reisebüros zu dem Ergebnis, daß eine einwandfreie Verteilung der Kostenarten auf die einzelnen Leistungsarten nur möglich ist, wenn im betreffenden Reisebüro gewisse organisatorische Voraussetzungen gegeben sind, die vor

1) A.a.O., S. 38.

2) Vgl. a.a.O., S. 118 f.

allem in einer räumlichen und personellen Aufteilung der Funktionen nach sachlichen Gesichtspunkten, d.h. daß für jede Leistungsart, die eine Kostenstelle darstellen soll, ein eigener Schalter mit dem ihm zugehörenden Personal vorhanden sein muß. Diese Voraussetzungen sind bei größeren Betrieben mit einer weitergehenden Arbeitsteilung eher gegeben als bei kleineren Betrieben, von denen Legler mit Recht folgendes sagt: "In diesen Kleinbetrieben nähert man sich sehr rasch jener Grenze, wo sich eine ständige Kostenstellenrechnung nicht mehr lohnt, da sie zu kostspielig und zu ungenau wird"¹⁾.

Schließlich ist aber der praktisch unmögliche Kostenstellenvergleich kein großer Nachteil, da im Grunde genommen auch der Kosten- bzw. Aufwandsartenvergleich auf dasselbe hinauskommt. Der Kostenstellenvergleich beinhaltet die Kostenarten der einzelnen Stellen, wogegen der Kostenartenvergleich sämtliche Kostenstellen umfaßt. Selbstverständlich ist ein Kostenstellenvergleich erstrebenswert, da ein solcher Vergleich ein sehr wertvolles Mittel zur Aufdeckung von Verlustquellen und zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit darstellt. Doch bei den gegenwärtigen Verhältnissen im Reisebürogewerbe kann nur ein Kosten- bzw. Aufwandsartenvergleich zum Erfolg führen.

a) Die Wahl der Bezugsgröße

Das Ausgangsmaterial sollte nach Möglichkeit in Form absoluter Zahlen vorliegen, weil es dann leichter möglich ist, Fehler zu erkennen und zu berichtigen. Sind die Voraussetzungen für einen Vergleich mit absoluten Zahlen nicht gegeben, so kann die Vergleichsstelle aus diesen Zahlen durch Inbeziehungsetzen zu geeigneten Bezugsgrößen Verhältnis- oder Kennzahlen in Form von Prozent- oder Durchschnittszahlen errechnen. Für die Errechnung von Relativzahlen ist jedoch eine Bezugsgröße zu bestimmen. Bezugsgrößen sind Mengen- oder Wertgrößen, die zueinander in Beziehung oder ins Verhältnis gesetzt werden, um den Anteil oder das Verhältnis der einen an bzw. zu der anderen Größe zum Ausdruck zu bringen. Bei der Wahl der Bezugsgröße darf man nicht willkürlich verfahren, sondern immer mit der Überlegung, ob die aus der Rechnung sich ergebenden Zahlen

1) A.a.O., S. 122.

der Klärung bestimmter betrieblicher Erscheinungen und Zusammenhänge dienen. "Die Wahl der Bezugsgröße bei der Bildung von Verhältniszahlen ist abhängig vom Vergleichszweck, vom Vergleichsgegenstand, von dem zur Verfügung stehenden Material und schließlich von der Produktionsart der Vergleichsbetriebe"¹⁾. Die zuletzt genannte Voraussetzung entspricht im Reisebürogewerbe dem Tätigkeitsprogramm.

Eine geeignete Bezugsgröße beim Vergleich der Aufwände ist der Gesamtaufwand. Die einzelnen Aufwandsarten der untersuchten Betriebe werden in Prozent des Gesamtaufwandes ausgedrückt, wodurch der Anteil der einzelnen Aufwandsarten am Gesamtaufwand ersichtlich wird. Um eine bessere Übersicht zu erreichen, empfiehlt es sich, zunächst eine Haupttabelle für jede Gruppe von Betrieben aufzustellen, in der ein Gesamtüberblick über die Aufwandsstruktur gegeben wird. Danach kann eine gesonderte Untersuchung der einzelnen Aufwandsgruppen erfolgen unter Vornahme einer weitgehenden Aufgliederung. Extreme Zahlen sind entweder zu isolieren oder besonders herauszustellen und zu erläutern²⁾, da sie die Vergleichsaussage stören. Sie können verschiedene Ursachen haben. So kann es beispielsweise möglich sein, daß ein Betrieb einen sehr hohen Aufwandsposten hat, dafür andere Aufwandsarten überhaupt nicht oder nur in geringer Höhe. Sind neben betrieblichen Aufwänden auch neutrale Aufwände vorhanden, so sind diese getrennt aufzuführen, um eine bessere Vergleichbarkeit zu erreichen.

b) Die Ermittlung von Verhältniszahlen

Eine anhand praktischer Zahlen ermittelte Prozentabelle (Haupttabelle) zeigt folgendes Bild:

Aufwandsgruppen	B e t r i e b		
	I	II	III
Personalausgaben	62,0	62,5	64,5
Kapitalaufwand	4,6	3,9	3,3
Raumaufwand	5,9	4,0	9,1
Sachaufwand	14,2	13,9	9,6
Werbeaufwand	4,9	8,2	6,6
Steuern, Abgaben, Beiträge, Versicherungen	8,4	7,5	6,9
Gesamtaufwand	100,0	100,0	100,0

1) Schnettler, A.: A.a.O., S. 244.

2) Vgl. auch S. 43 f.

Diese Zahlen entstammen nicht aus einheitlichen Erhebungsgrundlagen und auch die Anzahl der Betriebe ist zu gering, so daß man daraus keine maßgebenden Schlüsse ziehen kann. Man kann jedoch anhand dieser Tabelle schon feststellen, daß eine gewisse Einheitlichkeit innerhalb des Aufwandgefüges besteht. Die Personalausgaben machen in jedem Falle mehr als die Hälfte des Gesamtaufwandes aus¹⁾. Beim Betrieb III partizipieren sie mit einem höheren Satz, was darauf zurückzuführen ist, daß bei diesem Betrieb das Fahrkartengeschäft dominiert (= 50% des Umsatzes). Denn beim Fahrkartengeschäft erfordert die Abrechnung mehr Personal als es beim Pauschalreisegeschäft der Fall ist. Der Anteil des Sachaufwandes am Gesamtaufwand ist bei den Betrieben I und II bedeutend höher als beim Betrieb III. Das liegt vor allem daran, daß die Betriebe I und II in kleinen Fremdenverkehrs-orten ihren Standort haben, der Betrieb III aber ein Großstadtbetrieb ist. Der Betrieb I hat einen monatlichen Mietaufwand von 300.-- DM, der Betrieb II 200.-- DM und der Betrieb III 1 760.-- DM zu tragen. Dadurch verschieben sich die Relationen. Auch die sonstigen Raumaufwände (z.B. für Heizung, Beleuchtung etc.) liegen beim Betrieb III viel höher, da er sich von den anderen Betrieben auch hinsichtlich der Betriebsgröße unterscheidet. Die unterschiedliche Höhe des Gesamtaufwandes deutet darauf hin; er beträgt beim Betrieb I = 77 300.-- DM, beim Betrieb II = 126 000.-- DM und beim Betrieb III = 318 000.-- DM.

Da die Betriebe I und II sowohl hinsichtlich des Standortes, der Betriebsgröße und des Tätigkeitsprogrammes ungefähr gleich sind, ist auch der Vergleich deren Zahlenmaterials sinnvoll und aufschlußreich. Der Vergleich ihrer Zahlen mit denen des Betriebes III führt zu Trugschlüssen. Es liegen hier ganz andere Verhältnisse vor. Er dürfte bei einem praktischen Vergleich auch nicht in derselben Betriebsgruppe erscheinen, zu der die Betriebe I und II gehören. Die Betriebe I und II sind Mittelbetriebe mit überwiegendem Pauschalreisegeschäft und befinden sich in kleinen Fremdenverkehrsorten. Der Betrieb III dagegen hat eine andere Betriebsgröße, einen anderen Standort und überwiegend Aufgaben (Fahrkartengeschäft!), die die beiden anderen

1) Der Ansatz eines kalkulatorischen Unternehmergehaltes erübrigt sich bei dem hier gebrachten Beispiel, da es sich um Filialbetriebe handelt, deren Leiter Gehaltsempfänger sind.

nicht haben. Er wurde hier absichtlich deshalb gebracht, um zu zeigen, wie sehr sich die Aufwandsrelationen verschieben, wenn sich die Betriebe in einem oder mehreren Punkten wesentlich voneinander unterscheiden (hier hinsichtlich des Standortes, der Betriebsgröße und des Tätigkeitsprogrammes). Der Anteil des Raumaufwandes am Gesamtaufwand ist beim Betrieb III noch einmal so hoch wie bei den beiden anderen Betrieben. Dafür partizipiert der Sachaufwand mit einem niedrigeren Satz. Bei Annahme eines ungefähr gleichen Standortes und somit eines ungefähr gleichen Mietbetrages pro Quadratmeter Bürofläche würden jedoch beim Betrieb III die Sachaufwände denen der Betriebe I und II gleich sein und die Personalausgaben einen noch höheren Anteil am Gesamtaufwand erreichen. Wenn auch die Vergleichbarkeit immer eine Frage der Relativität ist, so wird hier jedoch deutlich demonstriert, wie sehr Betriebsgrößen-, Standorts- und andere Unterschiede die Relationen verschieben und die Vergleichsaussage schmälern können.

Der Sachaufwand¹⁾ ist bei allen Betrieben höher als der Raumaufwand, selbst beim Betrieb III, der einen hohen Mietaufwand zu tragen hat. In dieser Aufwandsgruppe bestehen wohl auch die besten Rationalisierungsmöglichkeiten. Der Kapitalaufwand, der hier mit 6% des betriebsnotwendigen Kapitals angesetzt wurde, zu dem aber auch die Abschreibungen gehören, die ebenfalls nach kalkulatorischen Gesichtspunkten ermittelt wurden, ist verhältnismässig niedrig. Die unterschiedlichen Prozentsätze beim Werbeaufwand ergeben sich vor allem dadurch, daß der Betrieb I neben Werbeausgaben auch Einnahmen aus Inserat- und Prospektwerbung hatte. Es handelt sich um Beträge, die von den in die Werbung des Reisebüros mit einbezogenen Unternehmungen (Hotel- und Gaststättenbetriebe) gezahlt wurden. Der Betrag für Steuern, Abgaben und Versicherungsprämien ist in der Regel vom Betrieb nur wenig beeinflussbar. Es sind hier nur die sog. Kostensteuern erfaßt, die nach steuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben darstellen. Auf die Erfassung und den Vergleich der übrigen aus dem Ertrag zu deckenden Steuern kann verzichtet werden, da die Vielfalt der gesetzlichen Gewinnminderungsmöglichkeiten und die Unterschiedlichkeit der Unternehmungsformen doch keine ein-

1) Vgl. Kontenklasse IV des Kontenplanes von Fuchs, K.: A.a.O.

heitlichen Vergleichsgrundlagen ermöglichen¹⁾. Da der Anteil der Kostensteuern immerhin einen beträchtlichen Umfang erreicht, empfiehlt sich eine genauere Untersuchung, wenn sie auch hier mangels Kenntnis der einzelnen Beträge nicht erfolgen konnte. Betriebsfremde Aufwände, die sonst zu berücksichtigen sind, waren hier nicht vorhanden. Der Anteil der Personal- und Sachaufwände für betriebsfremde Tätigkeiten (z.B. Toto- und Lotterwettscheinannahme) konnte nicht ermittelt werden, da die hier untersuchten Betriebe - wie übrigens auch alle anderen Betriebe - diese Tätigkeit nicht als betriebsfremd ansehen. Da diese Auffassung bei den meisten Reisebürobetrieben vorhanden ist, wird es schwierig sein, derartige betriebsfremde Aufwandsanteile zu erfassen. Wenn nicht ständig eine oder mehrere Personen mit solchen Aufgaben betraut sind, wird man beim Aufwandsvergleich auch darauf verzichten müssen und lediglich die Erlöse aus betriebsfremden Quellen ermitteln.

Da die Personal-, Raum- und Sachaufwände den größten Anteil am Gesamtaufwand bilden (hier rund 80%), muß auf diese Aufwandsarten im Reisebürogewerbe das Hauptaugenmerk gerichtet werden. Soweit eine Aufschlüsselung seitens der Betriebe vorhanden ist, ergibt eine detaillierte Darstellung der einzelnen Aufwandsgruppen nähere Aufschlüsse über die Aufwandszusammensetzung.

Die prozentuale Aufschlüsselung der Personalausgaben der hier als Beispiel gebrachten drei Betriebe ergibt folgendes Bild: (Siehe Tabelle S. 117)

1) Vgl. Schulz, H.: A.a.O., S. 33.

Personalausgaben	B e t r i e b e		
	I	II	III
I. Leistungsvergütungen			
1. Gehälter	77,08	80,25	79,05
2. Provisionen	0,50	0,45	0,72
3. Überstunden	0,02	0,15	1,07
4. Kassenverlust- entschädigung	2,92	1,50	1,38
Sa. der Leistungs- vergütungen	80,52	82,35	82,22
II. Gesetzliche soziale Aufwände	8,09	8,56	8,86
III. Freiwillige soziale Aufwände			
1. Beihilfen für Be- rufsförderung	3,00	2,16	2,05
2. Sonstige Beihilfen	5,50	4,12	4,30
3. Pensionskasse - Arbeitgeberanteil	2,39	2,29	2,32
Sa. der freiwilligen sozialen Aufwände	10,89	8,57	8,67
IV. Sonstige Personalausgaben	0,50	0,52	0,25
Gesamt-Personalausgaben	100,00	100,00	100,00

Diese Tabelle ergänzt die Haupttabelle und läßt manche Zusammenhänge erkennen. So ist daraus z.B. zu ersehen, daß im Betrieb III verhältnismäßig viele Überstunden geleistet wurden, was zu einer Minderung des Prozentsatzes der Personalausgaben am Gesamtaufwand in der Haupttabelle beiträgt. Denn ohne Leistung von Überstunden hätte der Betrieb III höhere Aufwände. Der Betrieb II hat den höchsten Anteil an Gehältern. Die Nachforschung hat ergeben, daß hier eine größere Anzahl qualifizierter Arbeitskräfte beschäftigt ist, die einmal besser bezahlt werden und zum anderen ständig beschäftigt sind. Es wäre zweckmässig, wenn die Personalausgaben für das fest angestellte Personal getrennt erfaßt würden von solchen für die in der Saison zusätzlich eingestellten Arbeitskräfte¹⁾. Dann wäre auch die Feststellung der Ursachen unterschiedlicher Personalausgaben erleichtert.

Unter der Bezeichnung "Sonstige Beihilfen" (III,2) wurden z.B. einmalige Unterstützungen in Notfällen oder als Heiratsbeihilfen zusammengefaßt. Der Prozentsatz dieser Position ist beachtlich

1) Vgl. auch Legler, P.: A.a.O., S. 93.

hoch, was ein Zeichen für eine durchaus soziale Einstellung der Betriebe ist. Die unter IV. herausgestellten "Sonstigen Personalausgaben" umfassen im wesentlichen Aufwände für Veranstaltungen des Betriebes (z.B. Betriebsfeiern, Betriebsausflüge usw.).

Das Entgelt für Reinigungsarbeiten ist im Raumaufwand enthalten. Leistungsvergütungen für selbständige Reiseleiter sind in den Personalausgaben ebenfalls nicht enthalten, da sie bei Pauschalreisen als solche in den Preis einkalkuliert und als durchlaufende Posten betrachtet werden.

Beim Vergleich der Personalausgaben wird in arbeitsintensiven Betrieben häufig die Zahl der Beschäftigten als Bezugsgrundlage verwendet¹⁾. Die Zahl der Beschäftigten ist aber eine problematische Bezugsgröße. Denn die Qualität der Arbeitskraft der einzelnen Angestellten ist sehr unterschiedlich und demnach auch die Leistungsvergütungen. Ein Reisebüro, das überwiegend gut qualifizierte Arbeitskräfte beschäftigt, wird ein wesentlich höheres Durchschnittsgehalt aufweisen als ein Reisebüro mit weniger gut qualifiziertem Personal. Wesentlich ist vielmehr zu wissen, was mit den Aufwänden für das Personal erreicht worden ist. Um das festzustellen, muß aber das Leistungsergebnis (Nettoerlös) des Reisebüros den Personalausgaben gegenübergestellt werden, worauf in einem der folgenden Abschnitte noch eingegangen werden soll.

Der Raumaufwand hängt im wesentlichen von der Höhe des Mietaufwandes ab, der wiederum beeinflußt wird von der Lage des Büros (Standort!). Da der Raumaufwand bei den hier als Beispiel gebrachten drei Betrieben nicht hoch ist, soll auf eine weitere Aufgliederung verzichtet werden.

Die Aufgliederung des Sachaufwandes zeigt folgende Relationen: (Siehe Tabelle S. 119)

Sachaufwände	B e t r i e b e		
	I	II	III
1. Büromaterial	20,82	20,61	19,20
2. Reparaturen an Einrichtungen und Büromaschinen	4,55	5,73	4,32
3. Porto, Drucksachen	7,36	8,32	10,12
4. Telefon- und Telegrammgebühren	23,09	22,73	21,87
5. Unterhalt der Betriebspersonenwagen	16,73	16,31	14,85
6. Dienstreisen	14,00	13,05	15,57
7. Bewirtung von Gästen	2,73	1,41	2,85
8. Sonstige Repräsentationsaufwände	5,45	5,20	2,95
9. Zeitungen und Zeitschriften	0,58	1,16	0,98
10. Bücher für den Dienstgebrauch	0,89	1,85	2,28
11. Beförderungsaufwände (Straßenbahn etc.)	0,11	0,18	1,08
12. Sonderauslagen der Geschäftsleitung	3,38	3,45	3,93
13. Kursverluste	0,31	-	-
Gesamt-Sachaufwände	100,00	100,00	100,00

Da Betriebsgrößen- oder Standortsunterschiede auf die Höhe des Sachaufwandes keinen oder nur einen sehr geringen Einfluß haben, wirken sich auch hier die zwischen dem Betrieb III und den Betrieben I und II vorhandenen Unterschiede auch hinsichtlich des Tätigkeitsprogrammes nicht aus. Es ist erstaunlich, wie einheitlich bei allen Betrieben einzelne Aufwandsgruppen in den Vordergrund treten. Die höchsten Anteile bilden die Aufwände für Telefon- und Telegrammgebühren, Büromaterial, Unterhalt der Betriebspersonenwagen und für Dienstreisen. Damit zeigt es sich deutlich, bei welchen Aufwandsposten Rationalisierungsansatzpunkte vorhanden sind. Ob die hier ermittelten Relationen sich in normalen Grenzen befinden, kann bei der geringen Anzahl von Betrieben allerdings nicht gesagt werden. Sie gelten lediglich für die beteiligten Betriebe und erreichen ihren höchsten Aussagewert erst dann, wenn sie mit zwischenbetrieblichen Richtkennzahlen (Branchen-Kennzahlen) verglichen werden.

4. Der Erlösvergleich

a) Die Vergleichbarkeit des Erlöses

Wie bereits erwähnt¹⁾, ist hier zwischen Brutto- und Nettoerlös zu unterscheiden. Auf den Konten der Kl. VIII erscheinen die Erlöse in der Form von Nettoerlösen. Die ihnen zugrunde liegenden Umsätze (= Bruttoerlöse) erscheinen auf besonderen Abrechnungskonten (Kl. III), von denen die Beträge für in Anspruch genommene Unternehmungen periodisch abgebucht und die verbleibenden Nettoerlöse auf Kl. VIII umgebucht werden. Etwaige Erlösschmälerungen (Skonti, Rabatte, Nachlässe) werden entweder schon auf den Abrechnungskonten berücksichtigt oder in der Klasse VIII auf entsprechenden Konten verbucht. Da sowohl die Brutto- als auch die Nettoerlöse, wenn auch an verschiedenen Stellen, registriert werden, ist eine solche Methode kein Mangel. Maßgebend für eine solche Behandlung der Erlöse sind einmal steuerliche Gesichtspunkte und zum anderen Zweckmäßigkeitsgründe. Man will die mehr oder minder hohen "durchlaufenden Posten" von den Erfolgskonten fernhalten, um so eine bessere Übersichtlichkeit zu haben. Aus dem gleichen Grunde der Vereinfachung der Buchhaltung erfolgt die Gliederung der Erlöse nicht nach Erlösstellen, sondern nach Erlösarten. Es wird auch kaum möglich sein, eine nachträgliche Aufgliederung der Erlöse nach Stellen durchzuführen, da bei den kleinen und mittleren Betrieben, die in diesem Gewerbe in der Mehrzahl vorhanden sind, die organisatorischen Voraussetzungen für eine Stellenbildung fehlen.

Die wichtigsten Erlösarten im Reisebürogewerbe sind:²⁾

Klasse VIII:

80 DER-Geschäftsprovisionen

- 800 DER-Provisionen für Fahrkarten des allgemeinen Verkehrs (einschließlich Ausland), Sonderzugskarten, Rückfahrkarten
- 801 DER-Provisionen für Sonntagsrückfahrkarten und Netz- und Bezirkskarten

1) Vgl. S. 97f. und S. 101 f.

2) Die hier gebrachte Gliederung entspricht in etwa dem Kontenplan des Amtlichen Bayerischen Reisebüros, um auch die Erlösquellen solcher Reisebüros aufzuzeigen, die DER-Geschäfte betreiben. Bei Reisebüros, die mit dem Deutschen Reisebüro in keinem Vertragsverhältnis stehen, entfällt die Gruppe 80.

- 802 DER-Provisionen für Deutsche Reisebüro-Fahrscheine
- 803 Platzkarten
- 804 Ausländische Reisebüro-Fahrscheine
- 805 DER-Hotelgutscheine¹⁾
- 806 DSG-Bettkarten
- 807 DER-Kraftpostverkehr
 - 8070 Kraftpost- und Autobusverkehre
 - 8071 Deutsche Touringbusse
 - 8072 Bayernexpress
 - 8073 Sonstige DER-Bus-Verkehre
- 808 DER-Schiffscheine
- 809 Sonstige DER-Provisionen
 - 8090 Versicherungen
 - 8091 DER-Gesellschaftsreisen-Provisionen
 - 8092 DER-Provisionen aus früheren Monaten
 - 8093 Übrige DER-Provisionen
 - 8094 Vertragliche Provisionen
 - 8095 Interimskonto für kalk. DER-Provisionen

81 Provisionen bzw. Erlöse aus Pauschal- und Gesellschafts-
reisen

- 810 Pauschalreisen
- 811 Bahn-Gesellschaftsreisen
 - 8110 Selbst veranstaltete Bahn-Gesellschaftsreisen (Inland)
 - 8111 Selbst veranstaltete Bahn-Gesellschaftsreisen (Ausland)
 - 8112 Bahn-Gesellschaftsreisen anderer Unternehmer
- 812 Omnibus-Gesellschaftsreisen
 - 8120 Selbst veranstaltete Omnibus-Gesellschaftsreisen (Inland)
 - 8121 Selbst veranstaltete Omnibus-Gesellschaftsreisen (Ausland)
 - 8122 Omnibus-Gesellschaftsreisen, veranstaltet von anderen Unternehmungen (Inland)
 - 8123 Omnibus-Gesellschaftsreisen, veranstaltet von anderen Unternehmungen (Ausland)
- 813 Touropa-Gesellschaftsreisen
 - 8130 Touropa-Gesellschaftsreisen
 - 8131 Touropa-Reiseleitungen
- 814 Erlöse aus Studienreisen
- 815 Erlöse aus Flug-Gesellschaftsreisen fremder Unternehmungen

1) Es handelt sich um die vom DER (= Deutschen Reisebüro) ausgestellten Hotelgutscheine, die auch mit ihm abgerechnet werden.

- 82 Provisionen bzw. Erlöse aus Autofahrten
 - 820 Privatautofahrten
 - 821 Kraftpostlinien und Bundespost
 - 822 Bundesbahnlinien
- 83 Schiffspassagen, Provisionen und Bearbeitungsgebühren
 - 830 Provisionen und Schiffspassagen
 - 831 Schiffspassagen-Bearbeitungsgebühren
- 84 Flugpassagen
- 85 Provisionen bzw. Erlöse aus Nebengeschäften
 - 850 Gekaufte Karten¹⁾
 - 851 Sonderzüge
 - 852 Visa-Beschaffungs-Gebühren
 - 853 Bergbahnen
 - 854 Triptyk und Carnets
 - 855 Übernachtungen²⁾
 - 856 Wagons-Lits- (ISG) Bettkarten
- 86 Erlöse aus Nebengeschäften
 - 860 Reisegutscheine
 - 861 Geldwechsel
 - 862 Sonstige Reiseleitungen
 - 863 Prospektgebühren
 - 864 Besorgungsgebühren für Devisen
- 87 Provisionen bzw. Erlöse aus sonstigen Geschäften³⁾
 - 870 Theater- und Festspielkartenvorverkauf
 - 871 Totowertmarken
 - 872 Lottowertmarken
 - 873 Straßenbahnfahrkarten
 - 874 Sonstige Geschäfte und Bearbeitungsgebühren

1) Es handelt sich um alle möglichen Berechtigungsausweise, die von anderen Betrieben angekauft werden.

2) Darunter sind Zimmervermittlungen für Hotels und Pensionen zu verstehen.

3) Es handelt sich hier wie auch bei den nachfolgenden Gruppen eigentlich um "betriebsfremde Erlöse", die gemäß den Ausführungen auf S. 72 f. getrennt von den betrieblichen zu erfassen sind.

88 Erlöse aus sonstigen Geschäften¹⁾

- 880 Kursbücher und Fahrpläne
- 881 Buchverkauf
- 882 Fußballtotovorschau
- 883 Straßenbahnzeitkartenhüllen
- 884 Sonstige umsatzsteuerpflichtige Erlöse²⁾
- 885 Bankzinsen³⁾

89 Sondereinnahmen⁴⁾

- 890 Superprovisionen⁵⁾
- 891 Zuschüsse
- 892 Telefoneinnahmen
- 893 Einnahmen aus Inseratwerbung⁶⁾
- 894 Kursnutzen⁷⁾

Die vorstehende Aufgliederung der Erlöse beinhaltet ungefähr alle Erlösquellen, die in einem Reisebürobetrieb vorkommen. Daraus kann der Anteil der einzelnen Erlösarten am Gesamterlös ermittelt und andererseits den einzelnen Aufwandsarten, z.B. den Personalaufwänden, gegenübergestellt werden.

-
- 1) Bei diesen Erlösarten ist der Bruttoerlös (Umsatz), der auf besonderen Konten der Klasse III registriert wird, Berechnungsgrundlage für die Umsatzsteuer, während bei aller übrigen Geschäften der Nettoerlös Grundlage der Besteuerung ist.
 - 2) Z.B. Erlöse aus dem Verkauf von Fotografien an Kunden usw.
 - 3) Für Bankzinsen wird keine Umsatzsteuer bezahlt.
 - 4) Für Sondereinnahmen ist der Nettoerlös Besteuerungsgrundlage.
 - 5) Superprovisionen werden dann gezahlt, wenn ein vertraglich vereinbartes Soll überschritten wird.
 - 6) Einnahmen aus Inseratwerbung fallen dann an, wenn auf Grund einer Einbeziehung anderer Unternehmungen (z.B. Hotels) in die Werbung diese für die Werbung etwas bezahlen. In praxi werden solche Einnahmen meist mit den eigenen Aufwänden saldiert, was an sich auch steuerrechtlich nicht zulässig ist.
 - 7) Bei der Abrechnung mit ausländischen Betrieben wird stets mit gleichen Kursen gearbeitet, so daß sich aus kurzfristigen Kursschwankungen ein Kursnutzen (-gewinn) ergeben kann.

b) Der Vergleich der Erlösstruktur

Für die Wahl der Bezugsgröße gelten hier die gleichen Grundsätze wie beim Aufwandsvergleich¹⁾. Bei einer Darstellung der Erlösstruktur ist auch hier der Gesamterlös die geeignetste Bezugsgrundlage, wenn es darauf ankommt, die Erlösarten und den Anteil der einzelnen Erlösbestandteile am Gesamterlös festzustellen. Die Aufgliederung und Untersuchung der Erlöszusammensetzung gibt Aufschluß über die Intensität der Marktleistung der einzelnen Reisebüros auf den verschiedenen Gebieten ihrer Betätigung. Darüber hinaus kann die Kenntnis sowohl der Erlös- als auch der Aufwandsstruktur Ursachen unterschiedlicher Betriebsergebnisse aufdecken helfen und somit für die einzelnen Betriebe richtungsweisend für ihre Betriebspolitik sein, die zu einer größeren Wirtschaftlichkeit führt.

Die prozentuale Aufgliederung der Nettoerlöse nach Erlösgruppen, wie sie oben dargestellt wurden, zeigt bei den drei untersuchten Betrieben folgende Ergebnisse:

Erlösgruppen	B e t r i e b e		
	I	II	III
80 Erlöse aus DER-Geschäften	5,15	16,32	50,56
81 Erlöse aus Pauschal- und Gesellschaftsreisen	41,06	49,40	15,93
82 Erlöse aus Autofahrten	23,03	12,08	0,57
83 Erlöse aus Schiffspassagen	0,40	0,74	5,48
84 Erlöse aus Flugpassagen	-	1,67	11,57
85 Provisionen bzw. Erlöse aus Nebengeschäften	13,89	11,33	6,12
86 Erlöse aus Nebengeschäften	4,30	3,40	2,45
87 Provisionen bzw. Erlöse aus sonstigen Geschäften	4,45	1,23	1,87
88 Erlöse aus sonstigen Geschäften	4,87	0,92	0,27
89 Sondereinnahmen	2,85	2,91	5,18
Gesamterlöse	100,00	100,00	100,00

Erlöse aus spezifischen Leistungen des Reisebüros enthalten die Gruppen 80 bis 84. Diese fünf Gruppen zusammen machen beim Betrieb I = 69,64%, beim Betrieb II = 80,21% und beim Betrieb III = 84,11% des Gesamterlöses aus. In jedem Falle betragen diese Erlöse weit mehr als die Hälfte aller Erlöse. Wie bereits bei der Untersuchung der Aufwandsstruktur hingewiesen wurde,

1) Vgl. S. 112.

gehört der Betrieb III dem Tätigkeitsprogramm nach nicht in die Gruppe, der die beiden anderen Betriebe angehören, da bei diesem Betrieb das Fahrkartengeschäft dominiert. Die Betriebe I und II befassen sich überwiegend mit Pauschal- und Gesellschaftsreisen sowie Autofahrten (Ausflugsverkehr). Im Falle eines praktischen Betriebsvergleiches empfiehlt sich eine weitere Aufgliederung der einzelnen Gruppen, um einen tieferen Einblick in die Erlösstruktur zu gewinnen.

Die Gruppen 85 und 86 umfassen Erlöse aus Nebengeschäften, die bei den einzelnen Reisebüros verschiedener Art sind. Bei den Betrieben I und II handelt es sich überwiegend um Provisionen für die ausgestellten Triptyks und Carnets, den Verkauf von Bergbahnfahrkarten und die Veranstaltung von Sonderfahrten (Sonderzüge). Beim Betrieb III bilden die Devisenbeschaffungs- und Prospektgebühren den größten Anteil.

Die Erlösgruppen 87 und 88 umfassen betriebsfremde Erlöse. Sie wurden in den Vergleich einbezogen, da eine entsprechende Trennung der Aufwände in betriebliche und betriebsfremde nicht möglich war. In der Gruppe 87 sind vor allem Erlöse aus dem Verkauf von Theater- und Festspielkarten enthalten. Die Erlösgruppe 88 umfaßt Erlösbestandteile, für die der Umsatz (Kl. III) Besteuerungsgrundlage ist und nicht der Nettoerlös. Diese Gruppe enthält Erlöse aus dem Verkauf von Kursbüchern und Fahrplänen, Büchern, Karten u.dgl.

Bei den Sondereinnahmen (Gruppe 89) bilden die Telefoneinnahmen den größten Anteil. Es sind Telefongebühren, die mit einem geringen Aufschlag von den Kunden zurückerstattet wurden. Sie unterliegen der Umsatzsteuer und werden deshalb in dieser Klasse ausgewiesen. Alle effektiv entstandenen Telefongebühren erscheinen in der Klasse der Aufwände (Kl. IV).

Außerordentliche und weitere betriebsfremde Erlöse der Klasse II, die an sich unbedeutend waren, wurden hier nicht berücksichtigt.

c) Vergleich der Bruttogewinne

Der Bruttogewinn ist ein Maßstab dafür, wieviel Prozent des Umsatzes brutto, also ohne Berücksichtigung der Aufwände, verdient werden¹⁾. Er setzt sich bei Vermittlungsgeschäften aus den von anderen Unternehmungen gewährten Vermittlungsprovisionen zusammen, bei veranstaltenden Reisebüros aus einem Gemeinkostenzuschlag und einem Zuschlag für Risiko und Gewinn²⁾.

Beim Vergleich der Bruttogewinne kommt es darauf an, den durchschnittlichen Provisionssatz bei Vermittlungsgeschäften oder den durchschnittlichen Zuschlag bei "eigenen Geschäften" der Vergleichsunternehmungen zu überprüfen. Diese Methode, die der Verprobung des Finanzamtes bei der Feststellung der Umsatzsteuer entspricht, ersetzt bis zu einem gewissen Grade einen Kalkulationsvergleich. Denn der durchschnittliche Bruttogewinn läßt die Höhe der Provisionen bzw. kalkulierten Aufschläge bei den einzelnen Geschäften erkennen. Die Vollkommenheit eines solchen Vergleiches hängt von einer vollständigen und detaillierten Erfassung der in Frage kommenden Umsätze und Nettoerlöse ab.

Ein praktisches Beispiel möge das verdeutlichen:

U m s a t z b r u t t o g e w i n n

Geschäftsart	B e t r i e b e		
	I	II	III
1. DER-Geschäfte	5, 22%	5,48%	5,35%
2. Pauschalreisen	11, 27%	12,31%	10,21%
3. Eigene Gesellschaftsreisen (Bahn/Bus)	19,57%	25,24%	18,55%
4. Fremde Gesellschaftsreisen (Bahn/Bus)	6,75%	7,35%	7,15%
5. Autofahrten	12,35%	15,17%	13,75%
6. Schiffspassagen	7,25%	7,38%	7,89%
7. Flugpassagen	6,87%	7,18%	7,27%
8. Sonstige Geschäfte	7,33%	8,23%	7,98%

Die einheitlichsten aber auch niedrigsten Bruttogewinnsätze zeigen sich bei den Vermittlungsgeschäften (1., 4., 6., 7., 8.). Während bei den eigenen Geschäften (Touristik) den Reisebüros verschiedene Dispositionsmöglichkeiten und erhöhte Gewinnchancen gegeben sind, müssen sie bei den Vermittlungsgeschäften mit festen Provisionssätzen rechnen. Die niedrigste Gewinnintensität besteht bei den DER-Geschäften, die zum überwiegenden Teil im

¹⁾ Vgl. auch S. 97.

²⁾ Vgl. Legler, P.: A.a.O., S. 127.

Verkauf von Fahrkarten bestehen. Der Provisionssatz für den Fahrkartenverkauf beträgt in der Regel ca. 5%. Da im obigen Beispiel auch DER-Hotelgutscheine enthalten sind, für die eine Provision von ca. 7% vergütet wird, liegt auch der Bruttogewinn etwas höher. Als besonders lukrativ kann man jedoch das Fahrkartengeschäft nicht bezeichnen, zumal es mehr Personal in Anspruch nimmt als die übrigen Geschäfte. Trotzdem kann auf diese Tätigkeit nicht verzichtet werden, da der Fahrkartenverkauf häufig den Absatz weiterer Leistungen des Reisebüros ermöglicht. Diese Tatsache bringt auch Drosihn¹⁾ zum Ausdruck: "Das bloße Anweisungsgeschäft, also der Verkauf der kommissionsweise überlassenen Ausweise für Fahrtberechtigung und sonstige Leistungen der Kommittenten sichern zwar dem einzelnen Reisebüro einen je nach seiner speziellen Stellung bestimmbaren Ertrag; eine Rentabilität wird daraus allein aber kaum zu erwarten sein. Zu der lediglich übernommenen Funktion des Anweisungsverkaufes muß die individuelle Durchdringung mit Sonderideen treten".

Voraussetzung für die Ermittlung der Gewinnintensität pro Umsatzeinheit ist jedoch, daß alle Umsätze und Nettoerlöse eindeutig für jede Geschäftsart registriert sind. Häufig werden in der Praxis nur die Nettoerlöse für jede Geschäftsart getrennt aufgezeichnet, die Umsätze jedoch zusammengefaßt. In einem solchen Falle muß versucht werden, die einzelnen Umsatzarten nachträglich abzugrenzen.

III. Der Ergebnisvergleich (Wirtschaftlichkeitsvergleich)

Das Betriebsergebnis ist die Differenz zwischen Aufwand und Nettoerlös; es kann positiv oder auch negativ, also Gewinn²⁾ oder Verlust sein. Es interessiert den Unternehmer von allen ausgewerteten betrieblichen Daten wohl am meisten. Denn es gibt Aufschluß über die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, die auch Rückschlüsse auf die Rentabilität, wie überhaupt über die wirtschaftliche Lage des Betriebes im Vergleich zu anderen Betrieben zuläßt.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur und Praxis ist der

1) Das Reisebüro im Rahmen der Wirtschaftsrechnung, Diss., Tübingen 1934, S. 43.

2) Fuss, K., a.a.O., S. 61, bezeichnet den aus der Umsatztätigkeit resultierenden Gewinn als "Umsatznettogewinn".

Begriff "Erfolg" geläufiger. Mit ihm verbindet sich jedoch im allgemeinen Sprachgebrauch die Vorstellung von etwas Positivem. Demgegenüber ist der Begriff Betriebsergebnis zutreffender, da er von vornherein schon ausdrückt, "daß es sich um das positive und negative Resultat der wirtschaftlichen Betätigung eines Betriebes in einer Zeitperiode handelt"¹⁾. Die Begriffe "Gewinn" und "Verlust" sind ebenfalls nicht eindeutig. Denn man kann darunter den steuerlichen, bilanziellen oder kalkulatorischen Gewinn oder Verlust verstehen. Wichtig für jeden Betriebsinhaber ist die Kenntnis des effektiven Betriebsgewinnes- oder -verlustes, also des Betriebsergebnisses, das nicht nach steuerlichen, bilanzpolitischen oder kalkulatorischen Gesichtspunkten ermittelt wurde. Denn ein so ermitteltes Betriebsergebnis ist meist verfälscht und täuscht den Unternehmer selbst über die wahre Lage seines Betriebes hinweg. Der steuerliche Gewinn ist in der Regel höher als der betriebswirtschaftliche, wie man das effektive Betriebsergebnis nennen kann, da im steuerlichen Sinne einige betriebswirtschaftlich als Aufwand anzusehenden Posten Gewinnbestandteile sind. Dazu gehören insbesondere das Unternehmergehalt, die Leistungsvergütung für mithelfende Familienangehörige, die kalkulatorische Miete und die Eigenkapitalzinsen. Nach Berücksichtigung dieser Aufwandsposten erhält man das betriebswirtschaftliche effektive oder das betriebswirtschaftlich bereinigte Ergebnis²⁾, das sich von dem nach steuerlichen Gesichtspunkten ermittelten noch insofern unterscheidet, als nicht das Gesamtkapital, sondern das betriebsnotwendige Kapital³⁾ bei der Verzinsung zugrunde gelegt wird. Des weiteren entsprechen die steuerlichen Absetzungen nicht den betriebswirtschaftlich gerechtfertigten Abschreibungen⁴⁾.

Ergibt ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermitteltes Ergebnis einen Gewinn, so kann es als echter Gewinn angesehen werden, das als Entgelt für das allgemeine Unternehmerrisiko und als Differentialgewinn für "rationelles Arbeiten in allen Bereichen des betriebswirtschaftlichen Handelns"⁵⁾ zu werten ist.

1) Vgl. Hoepfel, H.: A.a.O., S. 119.

2) Vgl. Schulz, H.: A.a.O., S. 62

3) Vgl. S.

4) Vgl. Hoepfel, H.: A.a.O., S. 86.

5) Rößle, K.: A.a.O., S. 142.

Der Ergebnisvergleich ist im allgemeinen abgestellt auf die Ermittlung der Rentabilität und Wirtschaftlichkeit.

Wie bereits ausgeführt¹⁾, sind Rentabilitätsberechnungen und -vergleiche, auf das Kapital bezogen, in arbeitsintensiven Betrieben, zu denen auch die Reisebüros gehören, illusorisch. Denn die Leistungen des Reisebüros beruhen nur unwesentlich auf seinem Kapitaleinsatz, warum auch die Berechnung der Rentabilität des investierten Kapitals unbedeutend ist. Der von Nicklisch²⁾ geprägte Begriff der Arbeitsrentabilität als zweiter Teil einer Gesamtrentabilität, deckt sich mit dem Begriffsinhalt der Wirtschaftlichkeit (= ökonomische Rationalität), bei deren Berechnung nicht das eingesetzte Kapital als Bezugsgröße dient, sondern die erbrachten Leistungen in Form der Erträge, denen die Aufwände bzw. Kosten gegenüber gestellt werden.

Im Vordergrund steht also beim Ergebnisvergleich in diesem Gewerbebezweig die Frage nach der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und die ständige Kontrolle dieser Wirtschaftlichkeit. Dabei ist zu beachten, daß Wirtschaftlichkeit kein absoluter Begriff, sondern eine Relationszahl ist, daß man sich weiter kein Urteil über die Güte der Wirtschaftlichkeit aus einer einzigen Zahl bilden kann, sondern, daß man dabei über Vergleichsmöglichkeiten verfügen muß. Man muß also

- "a) Zeitvergleiche anstellen, d.h. die Wirtschaftlichkeitskoeffizienten einer Periode mit denen anderer Perioden vergleichen,
- b) Betriebsvergleiche anstellen, d.h. den Wirtschaftlichkeitskoeffizienten einer Periode eines Betriebes mit den entsprechenden Koeffizienten anderer Betriebe vergleichen,
- c) Vergleiche mit einem Standard anstellen"³⁾.

Diese Verhältniszahl, also der Grad der Wirtschaftlichkeit wird durch den Quotienten Nettoerlös⁴⁾ : Aufwand bzw. Bruttoertrag⁵⁾ : Kosten zum Ausdruck gebracht. Je mehr dieser Quotient über 1 liegt, um so größer ist die Wirtschaftlichkeit. Ist er kleiner als 1, so liegt Unwirtschaftlichkeit vor.

1) Vgl. S. 94 f.

2) Im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Auflage, Stuttgart 1938, Stichwort "Rentabilität".

3) Zimmerer, C.: Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Köln 1955, S. 276/77.

4) 5) Begriffsinhalte siehe S. 97 f.

Man kann den Wirtschaftlichkeitsgrad für die gesamte Unternehmung, für den Betrieb, für einzelne Abteilungen oder Geschäftsarten ermitteln. Bei der Berechnung der Wirtschaftlichkeit für das Unternehmen werden alle betriebsfremden (neutralen) und außerordentlichen Aufwände und Erlöse mit einbezogen, wogegen diese Posten bei der Ermittlung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes außer Ansatz bleiben. Erstrebenswert ist die Feststellung der Wirtschaftlichkeit für einzelne Abteilungen oder Geschäftsarten. "Denn in der Regel stehen in den einzelnen Betrieben Ertrags und Verlustquellen, die den Gesamterfolg kompensieren, nebeneinander; es kommt dann darauf an, die Ertragsquellen möglichst zu fördern und die Verlustquellen möglichst einzuschränken"¹⁾. Voraussetzung dafür ist jedoch eine genaue Abgrenzung der Aufwände und Erlöse nach Aufwands- und Erlösstellen. Fehler- und Verlustquellen können leichter aufgedeckt werden, wenn die kostenmäßige Belastung der sich hinter der Umsatzeinheit verbergenden Leistung des Reisebüros bekannt ist. Der Umsatz müßte zu diesem Zweck in kleine Umsatzeinheiten aufgespalten werden und ebenso auch der Aufwand je Umsatzeinheit. Man müßte also eine Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung durchführen. Dabei stößt man allerdings im Reisebürogewerbe auf kaum überwindbare Schwierigkeiten, da hier keine brauchbaren Kostenträger vorhanden sind²⁾.

Bei der Ermittlung der Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit wird mitunter auch der Bruttoerlös (Umsatz) dem Aufwand gegenübergestellt. Dazu ist zu sagen, daß der Umsatz zweifellos betriebs- und auch volkswirtschaftlich gesehen eine außerordentlich wichtige Größe darstellt. Er ist jedoch für die Messung der Leistung eines Betriebes wegen des mehr oder minder hohen Anteils von Fremdleistungen nicht geeignet. Die Lebensfähigkeit und Lebensbedingung eines jeden Betriebes hängt letzten Endes nicht vom Umsatz, sondern vom Verhältnis des Nettoerlöses zum Aufwand ab. Das Verhältnis zwischen Aufwand und Umsatz ist auch in keinem Wirtschaftszweig konstant, auch nicht proportional veränderlich. Es ist und muß in jedem Betrieb verschieden sein, weil der Anteil an eigener und betriebsfremder Leistung im Umsatz ganz verschieden

1) Mellerowicz, K.: A.a.O., Band III, S. 100.

2) Vgl. auch S. 111.

ist. Auch das Verhältnis zwischen Nettoerlös (= Entgelt für eigene Betriebsleistung) ist weder konstant noch proportional veränderlich, die Verfolgung seiner Veränderungen ist jedoch richtig, weil beide Größen aus dem gleichen betrieblichen Zusammenhang, aus der eigenen Dienstleistung entstehen. Nicklisch¹⁾ hat nachgewiesen, daß falsch gemessen wird, wenn der Aufwand in Prozent des Umsatzes ausgedrückt wird. Richtiges Maß ist nach seiner Ansicht:

$$\frac{\text{Umsatz} \text{ } ./\text{ } \text{Bezugswert der Ware}}{\text{Betriebsaufwand}}$$

Nur so kann das Betriebsergebnis der einzelnen Betriebe festgestellt, gemessen und verglichen werden. Bedingung ist jedoch, daß auf der Aufwandsseite der buchhalterisch erfaßte Betriebsaufwand entsprechend der Ausführungen zu der Vergleichbarkeit der Aufwände²⁾ ergänzt wird. Auf diese Weise wird erreicht, daß ein Vergleich der Betriebsergebnisse - ohne Rücksicht auf den mehr oder minder hohen Anteil der Fremdleistungen am Umsatz, die dem Bezugswert einer Ware entsprechen, auch einen gewissen Aussagewert erhält. Die von Fuss³⁾ als Umsatzbelastung bezeichnete Relation zwischen Aufwand und Umsatz hat daher ebenfalls einen geringen Aussagewert. Denn bei steigendem Umsatz verbessert sich wohl die Relation, was aber nicht unbedingt heißt, daß das Verhältnis zwischen Nettoerlös und Aufwand ebenfalls günstiger geworden ist, worauf es aber ankommt.

Bei den drei untersuchten Betrieben zeigen die Relationen Nettoerlös zu Aufwand folgende Ergebnisse:

Betrieb I = 1,14, Betrieb II = 1,23, Betrieb III = 1,03. Die Betriebe I und II weisen einen annehmbaren Wirtschaftlichkeitsgrad auf, während der Betrieb III im Hinblick auf sein Gesamtergebnis weniger wirtschaftlich ist, zumindest in der zugrundeliegenden Vergleichsperiode. Vergleicht man dazu die Anteile der DER-Geschäfte am Umsatz, den durchschnittlichen Bruttogewinn für diese Geschäfte, die Personalausgaben und die Raumaufwände, deren Höhe in der Hauptsache von der Höhe der Miete

1) Wirtschaftlichkeitsmessung, in der Zeitschrift: "Die Betriebswirtschaft", Jahrg. 1932, S. 53.

2) Vgl. S. 103 ff.

3) A.a.O., S. 61.

abhängt, so findet man dabei schon einige Anhaltspunkte für die unterschiedlichen Wirtschaftlichkeitsgrade.

Be- triebe	DER-Geschäfte in % des Ge- samtumsatzes	Durchschn. Bruttoge- winn für DER-Geschäfte	Personalaus- gaben in % der Gesamt- aufwände	Raumauf- wände in % der Ge- samttaufwände
I	12	5,22	62,0	5,9
II	20	5,48	62,5	4,0
III	50	5,35	64,4	9,1

Natürlich gibt es daneben noch andere betriebliche und außerbetriebliche Faktoren, die den Grad der Wirtschaftlichkeit beeinflussen. Die außerbetrieblichen lassen sich in ihrer Auswirkung kaum abschwächen. Nachteile, die aus Standortsunterschieden resultieren, um nur ein Beispiel zu nennen, lassen sich kaum beheben.

Man kann bei dem hier gebrachten Beispiel auch nicht sagen, daß der Betrieb III im Verhältnis zu den beiden anderen Betrieben schlechter arbeitet, denn dieser Betrieb unterscheidet sich zu sehr von den Betrieben I und II im Hinblick auf Standort, Betriebsgröße und Tätigkeitsprogramm. Der Betrieb I hat gegenüber dem Betrieb II einen höheren Raumaufwand und einen niedrigeren Bruttogewinnsatz bei DER-Geschäften. Diese Faktoren beeinflussen natürlich den Wirtschaftlichkeitsgrad.

Wichtig ist die Feststellung von innerbetrieblichen Faktoren, die die Wirtschaftlichkeit mindern. Dazu ist es jedoch notwendig, möglichst wenig Unterschiede in den außerbetrieblichen Verhältnissen (Standort, Betriebsgröße, Tätigkeitsprogramm usw.) zu haben. Anlaß zur innerbetrieblichen Rationalisierung können auch nur Vergleiche geben, die sich über mehrere Perioden erstrecken. Denn das Ergebnis eines Betriebes innerhalb einer einzigen Periode kann auf Zufälligkeiten beruhen.

Anhaltspunkte für die Wirtschaftlichkeit gibt auch der sog. Betriebskostenkoeffizient¹⁾, der den Anteil der Aufwände am Nettoerlös zum Ausdruck bringt. Er ergibt sich aus folgender Rechnung:

$$\frac{\text{Aufwand} \cdot 100}{\text{Nettoerlös}}$$

1) Vgl. Fuss, K.: A.a.O., S. 61.

Man kann dabei die gesamten Aufwände einsetzen oder nur bestimmte Aufwandsgruppen, wie z.B. die Personalaufwände, um den Anteil dieser Aufwandsgruppen am Erlös zu ermitteln. Der zwischenbetriebliche Vergleich solcher Koeffizienten liefert instruktive Ergebnisse.

IV. Der Vergleich statistischer Betriebszahlen

Außer den bisher aufgezeigten Relationen, bei denen das Zahlenmaterial der Buchhaltung die Ausgangsbasis bildet, lassen sich mit Hilfe der Betriebsstatistik noch eine Reihe anderer Daten ermitteln, die für die Betriebspolitik eines Reisebüros ausgewertet werden können. Sie können, wie auch die übrigen Daten, in Form von Verhältniszahlen, Kennzahlen (Richtzahlen) oder graphischen Darstellungen den einzelnen Betrieben zur Verfügung gestellt werden. Dabei spielen vor allem mengenmäßige Größen eine Rolle, die naturgemäß mit weniger Fehlern behaftet sind als wertmäßige.

Dazu gehören vor allem folgende Daten:

1. Umsatzleistung

Durch die Relation Umsatz:Anzahl der Beschäftigten ergibt sich, welcher Umsatz pro Beschäftigter erzielt wurde. Man kann dabei den Umsatz zur Gesamtzahl der Beschäftigten in Beziehung setzen oder, was wesentlich aufschlußreicher wäre, den Umsatz einer Leistungsstelle zu der Anzahl der Beschäftigten der betreffenden Abteilung. Aber dazu fehlen meist die organisatorischen Voraussetzungen. Denn in der Regel ist in einem Reisebüro ein Angestellter an mehreren Umsatzarten beteiligt.

Um die Umsatzleistung festzustellen, kann man den Umsatz auch zu den Personalaufwänden in Beziehung setzen. Aber immer ist das Ergebnis solcher Relationen bei zwischenbetrieblichen Vergleichen nur dann bedeutend, wenn sie mehrere Vergleichsperioden umfassen. Denn bei einem einmaligen zwischenbetrieblichen Vergleich ist das Ergebnis infolge der unterschiedlichen Umsatzzusammensetzung trügerisch.

2. Auslastungskoeffizient

Der Auslastungskoeffizient bringt zum Ausdruck, wieviel Arbeitskräfte zur Erzielung und Verarbeitung einer bestimmten Umsatzhöhe notwendig waren. Beträgt beispielsweise der Umsatz 500 000.-- DM und die Zahl der Beschäftigten 10, so sind zur Erzielung eines Umsatzes von 100 000.-- DM

$$\frac{10 \cdot 100\,000}{500\,000} = 2 \text{ Arbeitskräfte}$$

notwendig. Diese hier simplifizierte Rechnung wird erst bedeutend, wenn eine größere Anzahl von Betrieben mit unterschiedlichen Umsatzhöhen verglichen werden soll. Dann gilt es, einen gemeinsamen Nenner zu finden, der in der Form des Auslastungskoeffizienten praktischen Aussagewert erhält¹⁾. Es muß jedoch eine gewisse Übereinstimmung der Tätigkeitsprogramme vorhanden sein, um unterschiedliche Höhen von Fremdguthaben auszuschalten. Denn der Umsatz eines Reisebüros, bei dem das Fahrkartengeschäft überwiegt, wird einen höheren Umsatz, aber auch einen höheren Anteil von Fremdguthaben aufweisen als ein Reisebüro, das sich mehr der Touristik widmet. Den größten Aussagewert haben solche Koeffizienten im Rahmen eines innerbetrieblichen Zeitvergleiches.

Des weiteren können folgende Daten interessant sein:

3. Höhe des Personalaufwandes pro Beschäftigter;
4. Durchschnittsgehalt;
5. Anzahl der Beschäftigten, aufgeteilt nach Monaten;
6. Alter und Geschlecht der Beschäftigten;
7. Einsatzverhältnis des Personals (Verwaltung und Expedition);
8. Zahl der Krankheitstage der Angestellten usw.

Die Ermittlung solcher Daten ist im allgemeinen mit keinen großen Schwierigkeiten verbunden. Ihre Kenntnis kann jedoch dazu beitragen, Unterschiede in der Aufwands- und Erlösstruktur sowie im Hinblick auf das Betriebsergebnis zu erklären.

1) Da im Reisebüro kaum Degressionen vorkommen, ist diese Berechnungsmethode hier möglich.

V. Bedeutung und Voraussetzungen eines Kennzahlenvergleiches

Die Ergebnisse der Vergleichstätigkeit können den Betrieben in verschiedener Form zur Kenntnis gebracht werden. Bei nur wenigen Betrieben sind Verhältniszahlen am gebräuchlichsten, wie sie auch bei den oben gebrachten Beispielen errechnet wurden. Dabei wird das gesamte Zahlenmaterial zusammengestellt und in Relativzahlen umgerechnet, die den angeschlossenen Unternehmungen bekanntgegeben werden. Diese Umrechnung sollte nach Möglichkeit von der Vergleichsstelle und nicht von den Sachbearbeitern der Betriebe vorgenommen werden, da auf diese Weise leichter Fehler entdeckt und beseitigt werden können, die die Vergleichbarkeit stören. Selbstverständlich dürfen die den angeschlossenen Unternehmungen bekanntgegebenen Verhältniszahlen nicht unter deren Firma, sondern unter einer Nummer erscheinen, um die von so vielen Betrieben gefürchtete Preisgabe von Betriebsgeheimnissen zu vermeiden.

Die Errechnung und Bekanntgabe solcher Verhältniszahlen ist jedoch in praxi nur dann zweckmässig, wenn der Vergleich nicht zu viele Unternehmungen umfaßt, da sonst die Fülle des Zahlenmaterials einen unübersehbaren "Zahlenfriedhof" darstellen und die Beteiligten verwirren würde. In diesem Falle ist es notwendig, aus der Fülle des Zahlenstoffes die wesentlichsten Zahlen besonders herauszustellen, die der Praktiker benötigt, um sich einen Überblick über die wichtigsten Betriebsvorgänge zu schaffen. Es müssen die sich hinter den Zahlen verbergenden Grundsätzlichkeiten herausgearbeitet werden, um damit den Zahlenvergleich zu erleichtern. Diesem Zweck dient der Vergleich mittels Kennzahlen. Bei Betriebsvergleichen auf Grund von Kennzahlen kommt es darauf an, solche Kennzahlen zu ermitteln, die für einen Wirtschaftszweig typisch sind (Branchenkennzahlen), und die den Betrieben des betreffenden Zweiges zeigen können, was in guten Betrieben hinsichtlich Leistung und Aufwand erreicht wird, also Richt-Kennzahlen, die ein Ansporn zu gleich guten Leistungen bei nicht höheren, sondern möglichst niedrigen Aufwänden sein sollen¹⁾. Kennzahlen sind in der Regel Mittelwerte aus absoluten oder relativen Zahlen. Dabei müssen die Zahlen extrem ungünstig oder günstig arbeitender Betriebe besonders herausgestellt werden. Durchschnittswerte be-

1) Vgl. Schulz-Mehrin, O.: A.a.O., S. 39.

sonders günstig arbeitender Betriebe oder Zahlen des am günstigsten arbeitenden Betriebes, falls seine Leistungen diejenigen aller anderen Betriebe überragen, sind "Bestzahlen"¹⁾. Es sind jedoch Mittelwerte aus wenigen Spitzenbetrieben, die über die typischen Verhältnisse hinausgehen.

Es wäre zweckmässig, Kennzahlen zu ermitteln, die die Verhältnisse folgender Betriebe repräsentieren:

1. des schlechtesten,
2. des besten,
3. des guten und
4. des dichtesten (häufigsten) Betriebes.

Die Ergebnisse des dichtesten Betriebes sind die am häufigsten in der Branche oder einer Gruppe von Betrieben vorkommenden. Sie können deshalb als typische Kennzahlen angesehen werden, die nach Schnettler folgende Voraussetzungen erfüllen müssen²⁾:

- a) Sie sollen die typischen, durchschnittlichen Verhältnisse der Branche bzw. Gruppe wiedergeben. Die Auswahl der Betriebe für die Erhebung des Urmaterials ist entsprechend zu treffen (Ausschaltung von Extremwerten usw.);
- b) sie sollten nur für gleichartige Betriebe ermittelt werden. Bestehen in einer Branche große strukturelle Verschiedenheiten, dann sind Gruppen zu bilden und für jede Gruppe **gesonderte** Kennzahlen zu errechnen (materielle Vergleichbarkeit der zur Kennziffer zusammengefaßten Individualziffern);
- c) sie müssen auch **f o r m e l l** vergleichbar sein (gleichartige Ermittlung, gleiche Bewertung etc.):
 - ca) mit den Individualziffern der Branchenbetriebe,
 - cb) beim Branchenvergleich auch mit den Ziffern anderer Branchen.

Diese allgemeinen Grundsätze gelten auch für Betriebsvergleiche im Reisebürogewerbe.

Anhand solcher Kennzahlen können die entsprechenden einzelbetrieblichen Ergebnisse gemessen werden, um Abweichungen von den schlechtesten, häufigsten, guten und besten Betriebsergebnissen festzustellen. Jeder Betrieb kann dann vergleichen, zu

1) Vgl. Schnettler, A.: A.a.O., S. 247.

2) A.a.O., S. 251.

welcher Gruppe von Betrieben er leistungsmäßig gehört.

Am wichtigsten sind natürlich Kennzahlen aus guten Betrieben, die Schulz-Mehrin als Richt-Kennzahlen bezeichnet. Er weist darauf hin, daß es nicht so sehr auf Unterlagen aus möglichst vielen, als vielmehr aus möglichst guten Betrieben ankommt, aus denen dann Durchschnittszahlen zu errechnen sind¹⁾. Es müssen jedoch die guten Betriebe erst gefunden werden. Dazu ist schon eine gewisse Anzahl von Betrieben notwendig, um feststellen zu können, welcher Betrieb gut ist. Eine noch größere Anzahl Angaben ist jedoch erforderlich für die Ermittlung der durchschnittlichen, typischen Verhältnisse. Die besten Ergebnisse würde eine 100%ig repräsentative Untersuchung liefern. Doch, abgesehen von der praktischen Undurchführbarkeit würde sie viel zu teuer sein. Man muß die Unterlagen deshalb durch ein Auswahlverfahren nach einem bestimmten Streuungsprinzip beschaffen. Das kann aber auch nur unter der Voraussetzung erfolgen, daß möglichst alle Betriebe einer Branche mitzumachen bereit sind, was jedoch weder im Reisebürogewerbe noch in anderen Branchen erreichbar ist. Es wird vielmehr das Material der Betriebe verglichen, die Vertrauen zur Vergleichsstelle haben - und es sind ihrer nicht viele. Dann kann man allerdings nicht von einem Auswahlverfahren sprechen, sondern von einer Zufallsauswahl in Form einer Enquête, mit der man keine vollwertige Repräsentation erzielen kann. In einer freien Marktwirtschaft ist eine vollkommene Repräsentation auch kaum zu erreichen. Die Betriebe müssen deshalb die Ergebnisse nicht im Vergleich zur Branche sehen, sondern im Vergleich zu den teilnehmenden Betrieben. Aus diesem Grunde ist auch die Ermittlung von Kennzahlen sehr problematisch. Zumal im Reisebürogewerbe der Betriebsvergleichsgedanke noch fremd ist, wird man bei der Errechnung von Kennzahlen äußerst vorsichtig sein müssen und sich am besten mit dem Vergleich von Verhältniszahlen begnügen.

1) Vgl. a.a.O., S. 39 f.

S c h l u ß w o r t

Das Reisebürogewerbe gehört mit zu den Wirtschaftszweigen, die sich die Vorteile betrieblicher Vergleichstätigkeit noch nicht zunutze gemacht haben. Aber die Ursache ist nicht in der Interesselosigkeit der Unternehmer zu suchen, sondern im Fehlen theoretischer Grundlagen für einen Betriebsvergleich im Reisebürogewerbe und einer zentralen Stelle, die sich um die praktische Durchführung bemüht. Es gibt nur wenig Literatur im In- und Ausland, die sich mit dem Rechnungswesen des Reisebüros befaßt, geschweige denn mit den Problemen eines Betriebsvergleiches im Reisebürogewerbe. Die praktische Einführung des Betriebsvergleiches im Reisebürogewerbe wird aber nur dann Aussicht auf Erfolg haben, wenn es gelingt, nachzuweisen, daß die Vorteile, die sich hierbei ergeben, den erhöhten Aufwendungen mehr als entsprechen. Allein die Forderung nach einem geordneten und einheitlichen Rechnungswesen verspricht erhebliche Vorteile, insbesondere für die kleineren Betriebe, da hier das Rechnungswesen vor allem im argen liegt. Es mag wohl die geringe Kapitalintensität des Reisebüros ein Grund dafür sein, daß die Unternehmer dem Rechnungswesen so wenig Beachtung schenken. Es wird auf diesem Gebiet gerade soviel getan, um den steuerlichen Vorschriften genüge zu leisten. Ein anderer Grund ist darin zu sehen, daß in Deutschland infolge des sich seit der Währungsreform immer stärker entwickelnden Reiseverkehrs viele sich dazu entschlossen haben, ein Reisebüro zu eröffnen, ohne genügend betriebswirtschaftliche Kenntnisse zu haben. Solange es nur wenige sind und der Druck der Konkurrenz noch nicht so groß ist, mag es gut gehen. Doch bei einer Verschlechterung der Marktlage und unter dem Druck der Konkurrenz wächst die Notwendigkeit rationellen Arbeitens. Im Bereiche der Produktion konnte sich infolge des technischen Fortschritts der Rationalisierungsgedanke schon ziemlich durchsetzen und die Frage der Kostensenkung schon weitgehend gelöst werden.

Anders liegen die Dinge bei den Dienstleistungsbetrieben, für die der technische Fortschritt nur wenig und unmittelbar von Bedeutung ist. Das Reisebüro steht mit seiner personalintensiven Struktur nicht so sehr unter dem Druck der fixen Aufwände. Aber die Besonderheit seiner Dienstleistung, nämlich die Vermittlung oder Veranstaltung von Reisen, bringt es mit sich, daß es eine überaus hohe Konjunkturrempfindlichkeit besitzt. Es muß

den sich in mehr oder minder kurzen Intervallen folgenden strukturellen Veränderungen der Wirtschaftslage größte Aufmerksamkeit schenken. Das erfordert ein hohes Maß von Anpassungsfähigkeit der Betriebe an die jeweils neu eingetretene Situation. In dieser Hinsicht stellt der Betriebsvergleich als zwischenbetriebliche Statistik eine ausgezeichnete Methode dar, den sonst nur schwer erkennbaren inner- und außerbetrieblichen Verkehrsvorgängen und Entwicklungstendenzen auf dem Markte nachzuspüren. Noch läßt es sich nicht klar erkennen, ob es sich bei diesem Gewerbebezweig um eine trendmäßige oder konjunkturelle Aufwärtsentwicklung handelt. Dem konjunkturellen Aufschwung folgt immer ein Abschwung, der dann bei vielen Betrieben Hilferufe auslöst. Aber es hilft ihnen dann niemand, wenn sie es nicht selbst können. Zunächst müssen die Grenzbetriebe ausscheiden, Betriebe, die trotz geringer Wirtschaftlichkeit existieren konnten. Welcher Betrieb erkennt aber selbst in Zeiten der Hochkonjunktur, daß er zu den Grenzbetrieben gehört? Er kann es nicht, wenn er nicht weiß, wie es im Vergleich zu anderen Betrieben um ihn bestellt ist. Er kann auch nicht rationalisieren, denn er kennt die Ansatzpunkte nicht. Diese Ansatzpunkte werden den Betrieben mit Hilfe des Betriebsvergleiches aufgezeigt. Die Ergebnisse eines Betriebsvergleiches liefern Anhaltspunkte für Aufwandssenkungen an verschiedenen Stellen. Aufwandssenkung ermöglicht Preissenkung; Preissenkung wiederum bewirkt erhöhte Konkurrenzfähigkeit.

In Bezug auf die Vermittlungsgeschäfte würde dem Reisebürogewerbe aus einem Betriebsvergleich für Verhandlungen mit der Bundesbahn, den Schiffahrts- und Fluggesellschaften wegen der Festsetzung der Provisionssätze für die Vermittlung deren Dienste ein großer Vorteil erwachsen. Wenn stichhaltiges Zahlenmaterial vorliegt, lassen sich seine Forderungen viel eher durchsetzen. Es wird heute seitens der Reisebüros vielfach Klage geführt, daß die Provisionssätze viel zu niedrig seien und in keinem Verhältnis zu dem dabei entstehenden Aufwand stehen. Das beweist auch der Vergleich der Bruttogewinnmargen in der vorliegenden Arbeit. Die Ergebnisse des Betriebsvergleiches versetzen auch die Berufsorganisation in die Lage, wirksam für ihre Mitglieder einzutreten, weil sie alle berechtigten Forderungen auf dem Gebiete der Provisionssätze, Gehälter, Steuern usw. mit unwider-

iegbaren Tatsachen untermauern und beweisen kann.

Möge diese Ermahnung von vielen Reisebürounternehmern gehört und verstanden werden - in ihrem eigenen Interesse und im Interesse der Fremdenverkehrs- und Volkswirtschaft. Möge ihre Betriebsführung von dem Motiv durchdrungen sein:

rationell statt traditionell!

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

I. Allgemeine betriebswirtschaftliche Literatur

1. Bücher

- Beckmann, L.: Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, München 1949
- Deutsches Handwerksinstitut München: Einheitskontenrahmen für das deutsche Handwerk, München 1955
- Geldmacher, E.: Betriebswirtschaftslehre, Leipzig/Berlin 1927
- Gerstner, P.: Bilanzschlüssel, Berlin und Leipzig 1928
- Handbuch der Rationalisierung, Berlin und Wien 1930
- Kalveram, W.: Betriebswirtschaftliche Rationalisierung, in: "Die Handelshochschule"
- Le Coutre, W.: Einrichtung und Umstellung der Buchhaltung nach dem Kontenrahmen, Stuttgart 1940
- Lehmann, B.: Der Buchungsschlüssel für Industriebetriebe, Wiesbaden 1949
- Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1952 (3 Bände)
- Nicklisch, H.: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932
- Nicklisch, H.: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1938/1956
- RKW-Veröffentlichung Nr. 111
- Röble, K.: Die Aussagefähigkeit der Bilanz, in: "Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft", Baden-Baden/Frankfurt a.M. 1955
- Schmalenbach, E.: Der Kontenrahmen, Leipzig 1930
- Schmalenbach, E.: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934
- Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, Leipzig 1939
- Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929
- Schmidt, F.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, in: "Die Handelshochschule", Berlin/Wien 1936
- Schulz, H.: Ergebnisse eines Betriebsvergleichs in Hotelbetrieben, Heft 9 der Schriftenreihe des Deutschen wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München, München 1956
- Textor, H.: Der Beschäftigungsgrad als betriebswirtschaftliches Problem, Berlin 1939
- Trautmann, W.: Industrielle Normalerfolgsrechnung, in: "Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschungen", Berlin 1932
- Weber, A.: Über den Standort der Industrien, Tübingen 1909
- Zimmerer, C.: Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Köln 1955

2. Aufsätze

- Köhler, R.: Die Nebenbetriebe der Reichsbahngesellschaft auf dem Gebiete des Personenverkehrs, in: "Archiv für Eisenbahnwesen", Jahrg. 1926, Heft 5/6
- Nicklisch, H.: Wirtschaftlichkeitsmessung, in: "Die Betriebswirtschaft", Jahrg. 1932

II. Literatur zum Betriebsvergleich

1. Bücher

- Bosse, H.: Betriebsvergleich in der deutschen Gemüse- und Obstkonservenindustrie, Würzburg 1934
- Buddenberg, H.: Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe in: "Schriften zur Handelsforschung", Köln-Opladen 1955
- Gottschalk, J.: Die Problematik des zwischenbetrieblichen Kostenvergleiches im Einzelhandel, Würzburg 1940
- Hauck, Chr.W.: Betriebsvergleich, Bühl-Baden 1933
- Henzel, F.: Die Bilanz als Grundlage des Betriebsvergleiches, Wien 1933
- Heunisch, E.: Betriebsvergleich im Hotelgewerbe, Frankfurt a.M. 1935 (Dissertation)
- Hoepfel, H.: Betriebsvergleich und Betriebsberatung im deutschen Malerhandwerk, München 1954
- Lehmann, B.: Planung und Betriebsvergleich, in: Greifzu, "Das Neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1939/40
- Lehrer, K.: Der Bilanzvergleich, Berlin 1935
- Schnettler, A.: Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1932
- Schott, G.: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt a.M. 1950
- Schulz-Mehrin, O.: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen als Mittel zur Betriebskontrolle, Berlin 1954
- Thoms, W.: Betriebsvergleich im: "Handwörterbuch der Betriebswirtschaft" von 1938
- Viel, J.: Betriebsanalyse, Zürich 1950
- Weber, W.: Der Aussagewert externer Betriebsvergleiche, nachgewiesen an Gewinn- und Verlustrechnungen der Papierindustrie, Frankfurt a.M. 1938
- Weigmann, W.: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Stuttgart 1932

2. Aufsätze

- Henzel, F.: Verlustquellen und ihre Bekämpfung, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Jahrg. 1953
- Mitteilungen des Instituts für Handelsforschung in Köln
- Oehmichen, J.: Die Verwirklichung von Betriebsvergleichen, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Jahrg. 1953
- Rößle, K.: Vergleichende Untersuchungen für Klein- und Mittelbetriebe, in: "Mechanik und Maschinenbau", Jahrg. 1951
- Rummel, K.: Die Möglichkeiten des Betriebsvergleiches, in: "Zeitschrift für Handelsforschung", Jahrg. 1938
- Thoms, W.: Der bilanzanalytische Betriebsvergleich, in: "Die Betriebswirtschaft", 26. Jahrg., Stuttgart 1933

III. Spezialliteratur

1. Bücher

- Drosihn, F.: Das Reisebüro, in: "Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe", Giessen 1952
- Drosihn, F.: Das Reisebüro im Rahmen der Wirtschaftsrechnung
Dissertation, Tübingen 1934
- Eckemann, K.: Die Betriebswirtschaft eines Reisebüros,
Dissertation, Frankfurt a.M. 1930
- Fischer, J.: Betriebsabrechnung und Kalkulation im veranstaltenden Reisebüro, München 1955 (Diplomarbeit)
- Fuss, K.: Neuzeitliches Rechnungswesen im Reisebüro, Frankfurt a.M. 1953
- Hartmann, B.: Die wirtschaftliche Problematik des Saisonbetriebes, in: "Schriftenreihe der Industrie- und Handelskammer Konstanz", Heft 2
- Hunziker, W. und Krapf, K.: Grundriß der allgemeinen Fremdenverkehrslehre, Zürich 1942
- Koch, A.: Die Saisonschwankungen und die Problematik der Saisonverlängerung im Fremdenverkehr, Heft 6 der Schriftenreihe des Deutschen wirtschaftswissenschaftlichen Instituts für Fremdenverkehr an der Universität München
- Legler, P.: Das Rechnungswesen des Reisebüros, Zürich 1950
- Thoms, W.: Die Arten und der Charakter des Fremdenverkehrsbetriebes, in: "Thoms Handbuch für Fremdenverkehrsbetriebe", Giessen 1952

2. Aufsätze

- Käppler, H.: Die deutschen Reisebüros als Wegbereiter des Fremdenverkehrs, in: "Der Fremdenverkehr", Jahrg. 1950, Heft 8
- Klatt, H.: Das Gewerberecht der Reisebüros - ein Teil des Fremdenverkehrsrechts, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", 2. Jahrg., Heft 2
- Röble, K.: Die Problematik der Wirtschaftlichkeitsprüfung im Fremdenverkehrsbetrieb, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", München 1952/3, Heft 1
- Schulz, H.: Kapazität, Beschäftigungsgrad und Betriebsgröße im Hotelgewerbe, in: "Jahrbuch für Fremdenverkehr", 4. Jahrg. Heft 2

3. Sonstiges

- Kontenplan des Amtlichen Bayerischen Reisebüros, München
- Satzung des Deutschen Reisebüroverbandes (DRV)



Lebenslauf

Am 13. Juni 1928 wurde ich, E r i c h Heinz M o n e t a, als Sohn des Grundbesitzers Johann Moneta und seiner Ehefrau Charlotte, geb. Dybus, in Gorlen (Ostpreußen) geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit und bin evangelisch.

Nach dem Besuch der Volksschule absolvierte ich im Dezember 1944 mit gutem Erfolg die zweijährige Städt. Handelsschule zu Lyck (Ostpreußen). Im Januar 1945 mußte ich meine Heimat infolge der Kriegsereignisse im Osten verlassen und im Februar 1945 der Einberufung zur Wehrmacht Folge leisten. Nach der Entlassung aus englischer Gefangenschaft am 13. Juni 1945 kam ich nach München zu meinen Angehörigen. Hier setzte ich meine Schulausbildung fort.

Vom 1. September 1946 bis zum 15. Juli 1947 besuchte ich die 3. Klasse der Städt. Wirtschaftsaufbauschule und ab 1. September 1947 die Städt. Wirtschaftsoberrealschule in München. Im Juli 1949 legte ich mit gutem Erfolg die Reifeprüfung ab.

Vom 2. August 1949 bis zum 19. November 1950 war ich als Sachbearbeiter in der Rentenfestsetzungsabteilung der Landesversicherungsanstalt Oberbayern in München tätig.

Im Wintersemester 1950/51 begann ich das Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität München. Während meiner Praktikanten- und Werkstudententätigkeit hatte ich Gelegenheit, meine Fachkenntnisse nach der praktischen Seite hin zu vervollkommen. Von Juli 1951 bis Dezember 1952 war ich als Hilfsassistent im Deutschen Wirtschaftswissenschaftlichen Institut für Fremdenverkehr an der Universität München tätig. Durch diese Tätigkeit und den Besuch der Seminare für Fremdenverkehr an der Universität München wurde mein Interesse auf die Probleme der Fremdenverkehrswirtschaft gelenkt. Am 23. Februar 1954 bestand ich die Diplomprüfung für Kaufleute mit gutem Erfolg. Nach dieser Diplomprüfung war ich bei verschiedenen größeren Betrieben im Rechnungswesen tätig. Vor allem widmete ich mich Untersuchungen bei verschiedenen Reisebüros, die zur Erstellung der vorliegenden Arbeit notwendig waren.

